بسم الله الرحمن الرحيم




جامعة اليرموك

كلية الاقتصاد والعلوم الادارية

قسم المحاسبة

رسالة ماجستير بعنوان:

# أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات: حالة جامعة اليرموك

# The Impact of Applying Activity Based Costing System (ABC) in Planning, Controlling and Decision Making: The Case of Yarmouk University

إعداد الطالب:

نبيل محمد احمد الجنايده

2010730019

إشراف الأستاذ الدكتور:

محمود حسن سالم قاقيش

قدمت هذه الرسالة استكمالاً للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

الفصل الدراسي الثاني

2013-2014

اربد-الأردن

بسم الله الرحمن الرحيم

# أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة(ABC) في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات: حالة جامعة اليرموك

# The Impact of Applying Activity Based Costing System (ABC) in Planning, Controlling and Decision Making: The Case of Yarmouk University


إعداد الطالب

نبيل محمد احمد الجنايده


قدمت هذه الرسالة استكمالاً للحصول على درجة الماجستير في تخصص المحاسبة في جامعة اليرموك، إربد، الأردن

وافق عليها

التوقيع

الأستاذ الدكتور محمود حسن قاقيش مشرفاً ورئيساً ..............................

قسم المحاسبة، جامعة اليرموك

الاستاذ الدكتور أحمد محمد العمري عضواً ..............................

قسم المحاسبة، جامعة اليرموك

الاستاذ الدكتور يوسف مصطفى سعادة عضواً ..............................

قسم المحاسبة، جامعة العلوم التطبيقية

تاريخ المناقشة

8 رجب 1435هـ

7 أيار 2014 م

# الإهداء

**إلى روح والدتي الحنونة التي تمنيت أن تشاركني هذه اللحظات، رحمها الله تعالى**

**إلى والدي العزيز، بارك الله في عمره**

**إلى رفقاء الدرب**

**زوجتي براءه عنوان الصبر والحكمة**

**ابنتي دانه عنوان المحبة**

**ابني خالد عنوان الأمل**

# الشكر والتقدير

الحمد لله الذي جعل العلم ضياءً والقرآن نوراً ورفع الذين أوتوا العلم درجات عالية، و أصلي و أسلم على سيدنا محمد صلى الله عليه وعلى آله وصحبه الطيبين الطاهرين وسلم.

يطيب لي ويبتهج قلبي، وقد بلغت هذه الرسالة بمشيئة الله إلى هذه المرحلة، أن أتقدم بجزيل الشكر والعرفان والتقدير إلى مشرفي الأستاذ الدكتور محمود قاقيش، الذي على الدوام يفيض علينا من علمه وعطائه والذي احتواني بسعة صدره، مما ساعدني على إنجاز هذه الرسالة، فجزاه الله عني وعن طلبة العلم خير الجزاء ومتعه الله تعالى بالصحة والعافية لكي يبقى نبراساً للعلم والعلماء.

كما أتقدم بعظيم الشكر والامتنان والتقدير العميق إلى الأساتذة الأفاضل، أعضاء لجنة المناقشة الذين منحوني من وقتهم وشرفوني بالاطلاع على هذه الدراسة وقبول مناقشتها، وهم: الأستاذ الدكتور يوسف سعادة والأستاذ الدكتور أحمد العمري.

كما أتقدم بالشكر الجزيل لعطوفة رئيس الجامعة الأكرم الذي تكرم ودعم هذه الدراسة مقدماً كل سبل الدعم والتسهيل، وكذلك أتقدم بمشاعر الحب والتقدير إلى جميع القائمين على إنجاح مسيرة الجامعة ولاسيما الأساتذة الأفاضل في كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، وكل الأشخاص الذين ساعدوني في إنجاز هذا العمل ولا سيما مديري الدوائر والمراكز وجميع العاملين في الجامعة الحبيبة فرداً فردا.

كما أتوجه بالشكر الجزيل والتقدير العميق إلى زملائي في دائرة العطاءات والدائرة المالية وجميع الزملاء في الجامعة الذين لم يبخلوا في تقديم الدعم، وأخص بالذكر الزملاء في مركز الحاسب والمعلومات ودائرة التنمية والتخطيط ودائرة المكتبة، فلهم جميعاً كل المحبة والاحترام.

# قائمة المحتويات

# قائمة الجـداول

## قائمة الأشكال

**الجنايده، نبيل محمد." أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)**

**في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات: حالة جامعة اليرموك"**

**إشراف الأستاذ الدكتور:**

**محمود حسن سالم قاقيش**

## الملخص


هدفت هذه الدراسة إلى قياس أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)على التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات (حالة جامعة اليرموك) للعام 2011، وذلك لما لتطبيق النظام من أثر كبير على توفير المعلومات الدقيقة والملائمة، والتي لها الأثر الأكبر في وضع الخطط المستقبلية، وا إيجاد الاستخدام المبرر للموارد المختلفة في الجامعة، والتمكين من اتخاذ القرارات السليمة فيما يتعلق بتحديد أسعار الخدمات التعليمية (الساعات المعتمدة) بناء على القياس السليم لتكاليف تلك الخدمات، والعمل على إيجاد الأساس السليم لتحميل التكاليف غير المباشرة التي تمثل ما يقارب ما نسبته 67% من إجمالي التكاليف للعام موضوع الدراسة، حيث أن الأنشطة هي التي تستهلك الموارد والمنتجات (الطلبة) هي الفئة التي تستهلك الأنشطة.

استخدمت هذه الدراسة أسلوب دراسة الحالة، حيث تم تطبيق نظام التكاليف التقليدي ونظام التكاليف المبني على الأنشطة على البيانات المالية لجامعة اليرموك للعام2011 لاحتساب تكلفة الساعة المعتمدة وتكلفة الطالب السنوية لكل كلية من كليات الجامعة.

وأظهرت الدراسة نتائج تفيد أن النظام المالي الحالي المطبق في جامعة اليرموك يستوعب تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)، حيث تم الوصول الى فروقات جوهرية فيما يخص تحديد تكلفة الساعة المعتمدة لكل كليه على حدا بين التكلفة المحتسبة من خلال تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) والتكلفة المحتسبة بموجب تطبيق النظام التقليدي، وكذلك فروقات كبيرة بين التكلفة والإيراد على مستوى البرنامج العادي وهامش وفر قليل على مستوى البرنامج الموازي، وتوصلت الدراسة إلى أكثر الكليات مساهمة في تحقيق الإيرادات وكذلك أكثر الكليات استخداما للموارد، وأوصت الدراسة بأهمية تطوير بعض البرامج في الجامعة وعمل الدورات والبرامج لتطوير أداء الموارد البشرية التي تسهم وتساعد في فهم وتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) من أجل الوصول إلى التكلفة الحقيقية للساعة المعتمدة، والذي من شأنه ضمان وضع الخطط السليمة التي تحدد الموارد اللازمة لمواجهة حجم الأنشطة المتعلقة بالطلبة ومن ثم اتخاذ القرارات المدروسة لتحديد سعر الخدمات التعليمية (الساعة المعتمدة).

**الكلمات الدالة:** التكاليف، نظام التكاليف المبنى على الأنشطة، جامعة اليرموك،الساعة المعتمدة.

# الفصل الأول

## الإطار العام للدراسة

**1-1 المقدمـة**

**2-1 مشكلة وأسئلة الدراسة**

**3-1 أهداف الدراسة**

**4-1 أهمية الدراسة**

**5-1 الدراسات السابقة**

**6-1 أهم ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة**

**7-1 فرضيات الدراسة**

**8-1 منهجية الدراسة**

**9-1 مخطط الدراسة**

**10-1 محددات الدراسة**

# الفصل الأول: الاطار العام للدراسة

## 1-1 المقدمة:

إن الاستثمار في التعليم هو من أهم أوجه الاستثمار لدى الجامعات الرسمية والخاصة، وذلك كون التعليم يلقى طلبا متزايدا من قبل أفراد المجتمع الذين بدورهم لهم الرغبة الجامحة في هذا المجال.لإ ن ذلك يرتب على الجامعات أن يكون لديها  الخبرات التي تساعدها في تقديم الخدمات بأسعار منافسة في ظل ازدياد أعداد الطلبةو أعداد الجامعات. وتلعبالجامعات دوراً محورياً في رفد المجتمع بالعناصر التي تساهم في نموه المستمر وتستطيع الحصول على مثل هذه الخبرات في ظل هيمنة العولمة التي أزالت العقبات التي كانت تحول دون تنقلها.

من هنا جاءت الجامعات لتمارس دوراً هاماً في صقل العنصر البشري، الذي سيساهم في إنجاز الأعمال التي سوف تساهم في خدمة أفراد المجتمع في شتى المجالات الاقتصادية والاجتماعية والصحيةو المجالات الأخرى.

"وتعد الخدمات  التعليمية العنصر الرئيس في الخدمات الاجتماعية التي تحرص كل الدول على تقديمها وتمويلها" **(حلس،2007، ص212)**.

ولذلك أصبحت الجامعات في ظل المنافسة الشديدة تسعى إلى استقطاب الطلبة لتقديم خدمات التعليم، مما أوجب على الجامعات أن تقوم بتحديد تكاليف الخدمات المقدمة لهم، وذلك لكي تتمكن من  تحديد أسعار هذه الخدمات التعليمية لكي تكونأسعاراً منافسة بالاستناد إلى تكاليف دقيقة، ويترتب على تحديد الأسعار تحقيق توازن بين الإيرادات والتكاليف مما يجنب الجامعة اللجوء إلى الاستدانة.

وهنا تجدر الإشارة إلى أن العمل على تحديد أسعار الخدمات التعليمية بشكل مرتفع نسبياً ، تتضمن مخاطرةمن أن تفقد تلك المؤسسة مبيعاتها لمنافس آخر، أما في حال كانت الأسعار المحددة منخفضة فسوف يؤدي ذلك إلى حدوث الخسارة.

" لذا ظهرت الحاجة بشكل كبير إلى إيجاد نظام تكاليف يوفر الطريقة الملائمة لقياس تكاليف الخدمات المقدمة، بالشكل الذي يعطي تقريرا دقيقا عن تكلفة الخدمة والموارد التي استنفذت في إنتاجها مع إمكانية الحصول على قيمة التكاليف وذلك لمقابلة احتياجات الإدارة لأغراض اتخاذ القرارات المختلفة، بالإضافة إلى توفير أساليب الرقابة الحديثة التي تسهم في الحفاظ على الموارد واستخدامها بشكل أمثل "**(عدس،2007، ص2)**.

"وأصبح نظام التكاليف بعد إخضاعه للدراسات والتجارب وثبات صلاحيته نظاماً يمكن تطبيقه في كافة المجالات والقطاعات، يختص بتحليل وتسجيل وتقرير البيانات المتعلقة بالتكاليف في المشروع، ويعتبر نظام التكاليف أداةمن أدوات الرقابة واتخاذ القرارات، حيث يمكن توفير البيانات والمعلومات اللازمة للتخطيط " **(كلبونه وآخرون،2011، ص6)**.

"وللتغلب على القصور الذي ينجم عن استخدام نظام التكاليف التقليدي انتهى الأدب المحاسبي التكاليفي إلى وجود مدخل حديث، يعمل على إنتاج معلومات تكاليف أكثر دقة وموضوعية وعادلة وأطلق على هذا المدخل التكاليف على أساس النشاط Activity Based Costing "**(العشماوي ،2011، ص280)**.

"إن تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة وما يترتب عليه من تحليل عمليات المنشأة إلى أنشطة ، يفيد في توضيح العلاقات المترابطة بين الأنشطة الموجودة في الإدارات المختلفة واستخدام هذا التحليل في مقارنة أنشطة وتكاليف إدارة معينة مع الإدارات الأخرى" **(شاهين،1997، ص6)**.

وتتمثل الفكرة الأساسية التي يقوم عليها نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، في أن الأنشطة الخاصة بالعمليات هي التي تستهلكالموارد المتاحة بالمنشأة و أن المنتجات هي التي تستهلك الأنشطة حسب احتياجاتها لها.

ويمكن تعريف نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، على أنه نظام يسعى إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخل المنشأة وتجميع وتشغيل وتتبع ما يرتبط بها من تكاليف، وتستند فلسفة هذا النظام إلى استخدام الأنشطة التي تستخدم الموارد المتاحة في حين أن الوحدات المنتجة تستهلك تلك الأنشطة **(فرغلي، 2002)**.

ومما لا شك فيه فإن الجامعات الأردنية تواجه تحديات كبيرة للمحافظة على المستويات التعليمية العالية، وذلك يعود إلى ضعف الموارد المالية التي تلعب دورا هاماً في المحافظة على مستوى تطوير المهارات لدى رأس المال البشري الذي من شأنه أن يضمن استمرار تقديم الخدمات التعليمية الحديثة للطلبة. ومن هنا جاءت بوضوح أهمية تحديد وتحليل وقياس عناصر التكاليف التي من خلالها يتم التخطيط لتحديد أسعار الخدمات التعليمية والذي بدو ه يساعد في اتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة، وكذلك تحسين الدور الرقابي الذي يتابع الأنشطة الملائمة المسببة للتكاليف.

## 1-2 مشكلة وأسئلة الدراسة:

تأتي مشكلة الدراسة من الواقع الذي تمر به الجامعات في الوقت الحاضر، وذلك بنمو حجم المديونية، وعدم سعي المؤسسات التعليمية كجزء من قطاع الخدمات لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة، حيث تظهر الحاجة بشكل متزايد إلى ضرورة اللجوء إلى بيانات التكاليف التي تساهم في التحسين من نوعية التخطيط والقرارات المتخذة، وذلك يتحقق باستخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC).

ويمكن تلخيص مشكلة الدراسة بطرح الأسئلة التالية:

1. هل يساهم تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في تحديد سعر الساعة المعتمدة في جامعة اليرموك؟

2. هل يساهم تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في التخطيط في جامعة اليرموك ؟

3. هل يساهم تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في تحسين دور الرقابة على استخدام الموارد اللازمة للعملية التعليمية في جامعة اليرموك؟

4. هل يساهم تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في عملية اتخاذ القرارات في جامعة اليرموك؟

5. ما هي أهم المعوقات التي تحول دون تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في جامعة اليرموك؟

## 3-1 أهداف الدراسـة:

تهدف الدراسة بشكل عام إلى بيان الأثر الناجم عن تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في جامعة اليرموك، والمزايا التي يمكن توفيرها من ذلك التطبيق، حيث سيتم بناء نموذج يسهم في تحقيق الدقة والموضوعية في قياس التكاليف لغايات التخطيط والرقابة على الموارد المتاحة واتخاذ القرارات وذلك من خلال ما يلي:

1. بيان مدى مساهمة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في تحديد سعر الساعة المعتمدة.

2. تحديد مدى مساهمة نظام التكاليف المبني على الأنشطة في التخطيط.

3. التعرف على مدى مساهمة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الرقابة.

4. بيان مدى مساهمة تطبيق نظام التكاليف لمبني على الأنشطة في اتخاذ القرارات.

5. التعرف على أهم المعوقات التي تحول دون تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في جامعة اليرموك.

## 4-1 أهمية الدراسة:

تبرز أهمية هذه الدراسة مع ازدياد الطلب على الخدمات التعليمية وذلك لحاجة السوقين المحلي والخارجي للعاملين المؤهلين القادرين على تطويرها، ومن هنا جاء الاهتمام من قبل الجامعات بنوعية البيانات التي تساعدها في قياس وتحليل وتحديد التكاليف بشكل دقيق، للوصول إلى معلومات لانتهاج سياسات تسعير رشيدة للخدمات التعليمية المقدمة والمساعدة في التخطيط

ورقابة التكاليف واتخاذ القرارات بشكل سليم. ومن الجدير بالذكر أن قطاع التعليم لم يحظ باهتمام كبير لبيان أثر استخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة كباقي القطاعات، ومن هنا جاءت أهمية هذه الدراسة للتركيز على تحديد التكاليف بشكل دقيق لكل تخصص وذلك لازدياد حجم التكاليف غير المباشرة في المؤسسات التعليمية، حيث أن التكنولوجيا أصبحت بديلاً للعمل المباشر.

إن جامعة اليرموك هي الجهة الأكثر استفادة من نتائج هذه الدراسة لاسيما أنها طبقت عليها من خلال تحليل البيانات المالية الخاصة بالعام 2011، كما يمكن أن تنعكس عملية تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة على باقي الجامعات الرسمية والخاصة، لكونها تتشابه إلى حد كبير في الأنشطة ألمؤداة، كما يمكن للشركات التي تعمل في مجال تقديم الخدمات أن تستفيد من أهم النتائج والاستنتاجات والتوصيات الخاصة بالدراسة.

## 5-1 الدراسات السابقة:

فيما يلي عرض لأهم الدراسات العربية والأجنبية التي تناولت تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC):

**- الدراسات باللغة العربية:**

**1- دراسة الفاعوري وخصاونه (2000) بعنوان: "تحليل تكلفة الطالب للمرحلة الجامعية الأولى في جامعتي اليرموك والأردنية خلال الفترة 1993-1998 "**

لقد كان الهدف الرئيس لهذه الدراسة هو حساب تكلفة الطالب الفعلية خلال المرحلة الجامعية الأولى للفترة 1993-1998 وبيان مدى أثر البرنامج الموازي على إيرادات الجامعة، ومدى أثر الأنشطة المختلفة على التكاليف التي تعد جزءاً من تكلفة الطالب خلال تلك المرحلة.

وشملت عينة الدراسة جامعتي اليرموك والأردنية وقد تم استخدام العمليات الحسابية والنسب البسيطة لغايات تحليل التكاليف.

وتوصلت الدراسة إلى أنه يوجد اختلاف في تكلفة الطالب من تخصص معين من سنة لأخرى، وكذلك يوجد اختلاف في تكلفة الطالب في كليه محددة تختلف من جامعه لأخرى، ويعزى ذلك إلى اختلاف عدد الطلاب والأجهزة المستخدمة والمواد التعليمية، حيث تبين أن أعلى تكلفة كانت في كلية الحجاوي للهندسة التكنولوجيا يليها كلية التربية الرياضية وأدناها كلية الاقتصاد وكلية العلوم التربوية تليها كلية الآداب وبلغ معدل تكلفة الطالب في جامعة اليرموك 1967 ديناراً بينما بلغ 2663 ديناراً في الجامعة الأردنية.

**2- دراسة خليل(2003) بعنوان:" تطوير أنظمة التكاليف في إحدى الشركات الأردنية المساهمة العامة من خلال تطبيق نظام التكاليف المبنى على الأنشطة (ABC) دراسة حالة"**

عرضت هذه الدراسة أهمية تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة من خلال بيان أهمية تطبيقه وذلك ببيان المنافع التي ستنتج عن تطبيقه، والعمل على استبدال النظام التقليدي بآخر يعتمد على التكاليف المبني على الأنشطة.

و اتبع الباحث أسلوب دراسة الحالة، حيث تم اختبار شركة الصناعات الدوائية المتطورة المساهمة العامة، لكونها تمتلك حصة سوقية ممتازة ولكونها تركز على جودة المنتجات على المستوى المحلي والعالمي.

وقام الباحث بالحصول على البيانات المطلوبة من السجلات المحاسبية والدوائر الرئيسة الموجودة في الشركة، وكذلك إجراء المقابلات الشخصية للأشخاص الذين لديهم معرفة ممتازة بسلوك الأنشطة والتكاليف.

ولقد توصلت الدراسة إلى وجود اختلاف واضح في تكلفة المنتجات، فيما إذا تم تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة مقارنة مع استخدام النظام التقليدي في تحديد وتحليل التكاليف، حيث ظهرت تكلفة بعض المستحضرات مضخمة (Overcosted) مع إن بعضها الآخر كانت منخفضة (Undercosted)،و أوصت الدراسة بضرورة أن تقوم شركة الصناعات الدوائية المتطور ة بتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة، والعمل على إعادة تسعير بعض المنتجات لضمان ديمومة الشركة والإنتاج.

**3- دراسة الحسيني (2006) بعنوان:" إمكانية تطبيق نظام تحميل التكاليف على أساس النشاط (ABC) في المستشفيات حالة تطبيقية"**

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار ومناقشة مدى إمكانية نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)في المستشفيات، حيث تم العمل ببيان أهمية تطبيق نظام التكاليف على الأنشطة في المستشفيات واستعراض ما توصلت إليه المستشفيات من معلومات مفيدة بخصوص قياس وملاحظة سلوك التكاليف الخاصة بطبيعة العمل والأنشطة في القطاع الطبي.

واتبع الباحث منهجاً يعتمد على إجراء قياس ومقار نة التكاليف، على أساس نظام التكاليف التقليدي وعلى أساس نظام التكاليف المبني على الأنشطة(ABC) على مجموعه من التحليلات الطبية المخبرية، مثل تحليل الدم وتحليل الإدرار وتحليل البراز وكذلك تحليل الخصوبة. وبعد إجراء المقارنة بالنسبة للتحاليل أعلاه توصلت الدر اسة إلى وجود اختلافات في التكاليف الخاصة بإجراء التحاليل بين التكلفة المحتسبة على اساس نظام التكاليف التقليدي أو على اساس تطبيق نظام التكاليف المبني على الانشطة، ويعزى ذلك الى اختلاف الطريقة الخاصة بتحميل التكاليف غيرالمباشرة على الأنشطة المستهلكة للموار د اللازمة للقيام بالتحاليل المخبرية، الطبية حيث بدا واضحا أهمية ونجاح تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة(ABC)في قطاع المستشفيات.

وخلصت الدراسة إلى ضرورة استخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة(ABC)، حيث إن تحميل التكاليف تم على أكثر من محرك للتكلفة فيما كان التحميل من خلال استخدام نظام التكاليف التقليدي يقوم على استخدام أساس واحد وهو ساعات العمل المباشر وعدد ساعات تشغيل الآلات.

وقد أوصت الدراسة بضرورة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)على جميع أقسام المستشفيات، مع توفير المعلومات اللازمة للتطبيق، وكذلك ضرورة الاستعانة بنظام

التكاليف المبني على الأنشطة من أجل المساعدة في اتخاذ القرارات الخاصة بسياسة التسعير للخدمات الطبية المخبرية، ذلك أنه يوجد اختلاف كبير في النتائج حسب نوع التحليل Over Costing And Under Costing حيث أن ذلك يؤثر على سلوك متخذي القرارات، وهنا تبرز أهمية تفعيل الرقابة على التكاليف حيث إن المستشفيات لا تدار على أساس اقتصادي ينتج عنه قياس دقيق للتكاليف ومراقبة الأنشطة المسببة لاستخدام الموارد اللازمة لإجراء التحليل ويوصي الباحث بضرورة زيادة الاهتمام الخاص بتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على المستشفيات.

**4- دراسة السيدية والمرعي (2006) بعنوان:" تخصيص التكاليف المبني على الأنشطة أسلوب جديد للقياس مقارنة بالأنظمة التقليديه"**

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أهمية استخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)، كنظام بديل للنظام التقليدي لقياس التكلفة، وذلك يعود إلى التغير في سلوك التكاليف بسبب التحول من الأسلوب اليدوي إلى الأسلوب الآلي في العمليات الإنتاجية وبسبب التطور الصناعي الذي أدى إلى زيادة الدقة في قياس التكاليف.

وقد كانت منهجية الدراسة المتبعة من خلال مراجعة الأدبيات التي عرضت مزايا استخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة ولما يوفر هذا النظام معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات مقارنة مع القصور الموجود في النظام التقليدي لقياس التكاليف.

وخلص البحث إلى نتيجة مفادها أن استخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة(ABC)هو النظام الأصلح لقياس التكاليف بشكل دقيق من أجل ترشيد القرارات الإدارية.

**5- دراسة عدس(2007) بعنوان: "إطار مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الجامعات الفلسطينية (دراسة تطبيقية على الجامعة الإسلامية بقطاع غزة )"**

هدفت هذه الدراسة إلى وضع مقترح لإطار محاسبي لبيان أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة(ABC ) على الجامعات الفلسطينية، وبيان مدى تأثيره ومساهمته في القياس الموضوعي والدقيق للتكاليف واتخاذ القرارات والرقابة على الموارد المتاحة.

واتبعت الدراسة منهجية من خلال استخدام الأسلوب الوصفي والتحليلي، و عمل مراجعة وفحص للنظام المحاسبي الحالي المطبق في الجامعة الإسلامية بقطاع غزة من خلال عمل المقابلات الشخصية مع مديري الوحدات الأكاديمية، إضافة الى جمع البيانات التي تساعد في تحديد وتحليل وقياس الأنشطة التي تسبب التكلفة مع بيان مجمعات التكاليف المختلفة ليسهل تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC).

وقد أظهرت الدراسة نتائج متباينة لكل من تكلفة الطالب الفصلية وتكلفة الساعة المعتمدة، مع اختلاف التخصص الذي يدرسه الطالب بسبب الاختلاف على الأنشطة، حيث إن في هذا المجال تكمن أهميةو أثر استخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة(ABC) كأساس لقياس وتحليل وتحديد التكاليف، وكذلك يقيس تكاليف الأنشطة المتبادلة بين الكليات والأقسام، وبيان مواطن الانحراف وعدم الكفاءة في الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة لإبراز محاسبة المسؤولية من أجل اتخاذ القرارات السليمة، التي ترفع من مستوى الكفاءة في استغلال الموارد بشكل منهجي ومدروس ناتج عن الرقابة الفعالة للأنشطة التي تسبب تحقق التكاليف.

**6- دراسة حلس(2007) بعنوان: "نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات "**

هدفت هذه الدراسة إلى استخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)كمدخل محاسبي لقياس التكاليف الخاصة بالأنشطة التعليمية، وكذلك من أجل المساهمة في عمليات ترشيد اتخاذ القرارات وتفعيل الدور الرقابي لتنفيذ الخطط الموضوعة.

وقد اعتمد الباحث على أسلوب المنهج الاستقرائي كطريقه ومنهجية للدراسة، حيث قام الباحث بعمل مراجعة شاملة للأدبيات السابقة، وكذلك استخدم الباحث المنهج الاستنباطي لبيان مدى إمكانية استخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة، من اجل توفير البيانات اللازمة لمعالجة نقاط الضعف الناتجة عن استخدام أساليب غير مقنعة ولا تفي بالغرض لاتخاذ القرارات والتخطيط وتحسين دور الرقابة.

وخلصت الدراسة إلى أن استخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) يمكن أن يحل بديلا عن النظام التقليدي المستخدم سابقا، وذلك من خلال استخدام معدلات التكلفة الحقيقة والملاحظة، كما إن التسعير على أساس نظام التكاليف المبني على الأنشطة(ABC) يسهم في عملية تحميل التكاليف بشكل سليم، مما ينعكس على إدارة الجامعة والمتعاملين معها من خلال زيادة الوعي بالتكاليف الحقيقة إضافة إلى استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة لتحديد أسعار الخدمات التعليمية من خلال الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة.

**7- دراسة عبدالله وعبد الغني(2007) بعنوان:"نظام التكاليف المبني على الأنشطة في مؤسسات التعليم العالي:دراسة تطبيقية على جامعة مؤتة "**

هدفت هذه الدراسة إلى محاولة بناء نموذج فعال لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في المؤسسات التعليمية الجامعية الأردنية حيث تم تطبيق الدراسة على جامعة مؤتة لاسيما أن البحث يعتبر من أوائل الأبحاث بهذا الخصوص.

وكانت منهجية الدراسة من خلال بناء نموذج يوضح آلية تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة حيث إن نظام التكاليف المبني على الأنشطة له أثر كبير في توفير معلومات دقيقة لتحديد تكلفة الخدمات التعليمية الجامعية وكذلك توفير المعلومات الملائمة للتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات الإدارية السليمة، لاسيما أن الوزن النسبي للتكاليف غير المباشرة أصبحت ذات وزن أكبر، لذا استوجب الاستعانة بنظام التكاليف المبني على الأنشطة لتحميل التكاليف غير المباشرة.

وخلصت الدراسة إلى بعض النتائج من أهمها إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة على مؤسسات التعليم العالي، طالما يمكن تطبيق النموذج المقترح لذلك، حيث تم تطبيقه على طلاب قسم المحاسبة للعام 2004 حيثما تم توفير البيانات اللازمة والمناسبة والملائمة والمتعلقة بالموارد المستهلكة والأنشطة ومستويات حدوثها، وتكلفة تلك الأنشطة ، ومسببات التكلفة.

**8- دراسة الجبالي وآخرون(2007) بعنوان:"تطبيق أنظمة التكاليف على أساس الأنشطة(ABC) في الجامعات (حالة تطبيقية على إحدى الجامعات الأردنية)**

هدفت هذه الدراسة إلى العمل على تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة على قطاع الجامعات الأردنية، وذلك للأهمية الكبيرة التي تحتلها الجامعات، وكذلك حاجة مؤسسات التعليم إلى منهج يستخدم في عملية اتخاذ القرارات الملائمة، والعمل على توفير الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة.

كانت منهجية الدراسة من خلال دراسة البيانات المالية لإحدى الجامعات الخاصة من أجل محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة من أجل احتساب التكلفة الحقيقية لسعر

الساعة الدراسية المعتمدة في كل تخصص، من أجل مقارنتها مع التكلفة الناتجة عن تطبيق نظام التكاليف التقليدي.

وأظهرت الدراسة مؤشراً هاماً بوجود فروق جوهرية بين تطبيق النظام التقليدي للتكاليف وتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة، من خلال الاعتماد على علاقة السبب والنتيجة وبيان محركات التكاليف الحقيقية من أجل اعتمادها في عملية تحميل التكاليف، وليس بالاعتماد فقط على عدد الطلاب والمساحات.

**9- دراسة عبدالله(2007) بعنوان: "أنظمة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في مؤسسات التعليم العالي الخاصة في الأردن دراسة تطبيقية في إحدى الجامعات الخاصة "**

عرضت هذه الدراسة مدى أهمية تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة(ABC) في الجامعات الخاصة، مع الأخذ بعين الاعتبار المساهمة الفعالة لمساعدة إدارات الجامعات الخاصة في عملية التخطيطو الرقابة واتخاذ القراراتو العمل على تحميل التكاليف غير المباشرة بشكل سليم ومدروس على أساس الأنشطة.

وقد كانت منهجية الدراسة بالاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي للبيانات المالية الختامية ومراجعة معايير الاعتماد العام والخاص، العمل على إجراء المقابلات الشخصية لمديري الدوائر الأكاديمية التي تهدف لتحليل الأنشطة التي تسبب التكاليف من أجل الوصول للنتائج.

هذا وخلصت الدراسة إلى أهمية تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) كأساس لحساب تكلفة الطالب، بناء على أسس منهجية مدروسة وبدون القرارات التي تعتمد على التقدير الشخصي المستمد من الخبرة السابقة، وكذلك وضع الموازنات التشغيلية على أساس الأنشطة التي تسبب التكاليف.

**10 – دراسة العناتي(2009) بعنوان:"مدى تطبيق شركات الكهرباء في الأردن لنظام التكاليف والإدارة المبني على الأنشطة "**

هدفت هذه الدراسة لبيان مدى إمكانية تطبيق نظام التكاليف والإدارة المبني على الأنشطة في شركات الكهرباء في الأردن، مع بيان مدى قدرتها على تحليل تكلفة الوحدة المنتجة (الكيلو واط )، وكذلك التحقق مرأن ً نظام التكاليف المطبق قادر على الوصول إلى التكاليف الدقيقة على أساس النشاط المستهلك للموارد.

واتبع الباحث المنهجية التالية من خلال تصميم استبانه تم توزيعها على (36) من المديرين الماليين ورؤساء أقسام المحاسبة والمحاسبين في شركات الكهرباء الست العاملة في الأردن، وكانت نسبة الاستجابة 91.6% حيث أجريت الاختبارات الإحصائية بمستوى ثقة 95%.

وقد أظهرت الدراسة أن ثلاث شركات من عينة الدراسة البالغة ست شركات تستخدم نظام التكاليف والإدارة المبني على أساس الأنشطة، بينما أظهرت الدراسة أن الثلاث الأخرى لا تستخدم نظام التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة لأسباب عدة أهمها: عدم الإلمام الكافي بطريقة تطبيق النظام المقترح لديهم، إضافة إلى القناعة والتمسك بالنظام التقليدي من قبل المعنيين وربما أصحاب القرار، رغم القصور الناتج عن تطبيقه، كما تبين أن لدى بعض الشركات نظام تكاليف خاص بها يساعدها على حساب تكلفة الكيلو واط وتوفير معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات الخاصة بالتكاليف.

**11- دراسة الجعيدي(2009) بعنوان:"معوقات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة" (دراسة تطبيقية على قطاع صناعة المواد الغذائية في الجمهورية اليمنية)**

عرضت هذه الدراسة أهم المعوقات التي تحد من تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في مجال القطاع الصناعي، الذي يتعلق بإنتاج المواد الغذائية في اليمن.

وكانت المنهجية المتبعة من قبل الباحث العمل على توزيع استبيان شمل 50 فرداً ممن يعملون في أقسام الإدارة المالية، وكان الهدف منها قياس وجود أثر بعض العوامل التي تحد من تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في قطاع صناعة المواد الغذائية، مثل معرفة ووعي المحاسبين،و ارتفاع التكلفة ،و عدم توفر الأنظمة اللازمة ،وقناعة الإدارة وتوافر الخبرات الداخلية أو الخارجية للقيام بتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC).

وتوصلت الدراسة إلى بعض النتائج المرتبطة بالمعوقات التي تحد من تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة، وأهمها عدم وجود الخبرة الكافية من أجل تطبيق النظام ذلك السبب كان متأثرا بعدم وجود أنظمة داخلية تساعد في تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة، كما لا يوجد قناعة تامة لدى الإدارات بتطبيقه ذلك بسبب التكلفة العالية التي لا مجال لتحملها.

وقد أوصى الباحث بضرورة تبني عملية تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة الاهتمام الأكبر من أجل تطبيقه وذلك للفوائد الجمه التي ستنتج عن تطبيقه بشكل متكامل وسليم لاسيما أن بيئة العمل ملائمة للتطبيق.

**12- دراسة الشعراني (2010) بعنوان:" أهمية تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة على نشاط المرابحة في المصارف الإسلامية(دراسة تطبيقية)"**

عرضت هذه الدراسة أهمية استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة في ظل اتساع حجم التنافس فيما بين البنوك الإسلامية، من خلال تقديم أنشطة وخدمات مصرفية متعددة، ذلك أدى إلى ظهور الحاجة الملحة لاستخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة من أجل السعي لحساب تكلفة العميل الواحد وربحيته وقد ظهرت الحاجة له بسبب القصور في استخدام نظام التكاليف التقليدي.

اتبعت الباحثة منهجية أسلوب دراسة الحالة من خلال بحث إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة حسب الأنشطة الزمنية على نشاط المرابحة لدى بنك سوريا الدولي الإسلامي، وذلك باستخدام نموذج مقترح قائم على معادلات زمنية للتكاليف تعتمد على محركات الزمن المضاعفة وقد تمت الدراسة في فرع الحريقة.

وتمكنت الباحثة من خلال النموذج، من تحويل الأنواع الخمسة من نشاط التمويل عن طريق المر ابحة المقدمة من بنك سورية الدولي الإسلامي، إلى أربع معادلات تكلفة فعالة لتحديد تكلفة كل عميل على حدا، وكذلك ربحية واستيعاب أية متغيرات أخرى قد تؤثر على حساب التكلفة، هذا أدى إلى مساعدة الإدارة في بيان مواطن التكلفة المرتفعة وتحديد العنصر الأكثر تأثيرا على ارتفاع التكلفة العمل على السيطرة عليه.

وأوصت الباحثة البنك الإسلامي الدولي السوري بضرورة تطبيق نظام التكلفة حسب الأنشطة الزمني على نشاط المرابحة، ليشمل كافة الخدمات المصرفية التي يقدمها البنك والعمل

على إجراء مزيد من الدراسات التي ستسهم بشكل كبير في قياس التكاليف الصناعية المصرفية وحث المصارف الأخرى لتطبيق هذا النظام على خدماتها.

**13- دراسة العمري وخوري (2010) بعنوان: "نظام التكاليف علـى أساس النشاط في الفنادق الأردنية دراسة حالة فندق Days Inn"**

هدفت هذه الدراسة إلى بيان مدى استخدام نظام التكاليف المبني على أساس النشاط (ABC ) في الفنادق الأردنية، مع ملاحظة مدى مساهمته في توفير المعلومات الملائمة لإدارة الفندق لإجراء عملية التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات حيث تم استخدام حالة فندق" Days Inn".

وكانت منهجية الدراسة المتبعة بالعمل على حصر عناصر تكلفة المنتجات والخدمات والأنشطة في الفندق مدار الدراسة، حيث تم العمل على تحليلها وتبويبها ليسهم ذلك في ترشيد الإنفاق وتحقيق الكفاءة في استخدام الموارد المادية والبشرية المتاحة وقياس كفاءة تقديمها.

وتوصلت الدراسة إلى نجاح استخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)، حيث يساهم في المساعدة في اتخاذ القرارات السليمة وتوفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات والقدرة على تطبيق التكاليف حسب كل قسم، وتحديد ربحية القسم الواحد من خلال تفعيل الدور الرقابي والتخطيطي.

**14- دراسة الرومي (2012) بعنوان:" اثر استخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في تحسين أساليب قياس التكاليف غير المباشرة في الجمعيات التعاونية في دولة الكويت"**

تضمنت هذه الدراسة بيان أثر استخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)، من أجل تحسين أسلوب قياس التكاليف غير المباشرة في الجمعيات التعاونية في دولة الكويت الناتجة عن استخدام الموارد بسبب ظهور الأنشطة.

واتبع الباحث الأسلوب الوصفي والتحليلي، حيث شملت الدراسة (60) جمعية منتشرة في ست محافظات، واعتمد الباحث على جمع البيانات من ثلاث فئات رئيسية (48) مدققاً داخلياً، و(45) مديراً مالياً، و(36) مدقق حسابات خارجياً، وتم استخدام الأساليب الإحصائية المناسبة للتحليل(SPSS).

وتوصلت الدراسة إلى فعالية استخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)، وطبيعة العمل الخاص بالجمعيات في دولة الكويت، حيث انه يحسن من الطريقة التي تستخدم في قياس التكاليف غير المباشرة بدلا من النظام التقليدي المتبع من قبل الجمعيات في قياس التكاليف غير المباشرة.

**15- دراسة الدبعي (2014) بعنوان: "دراسة كلفة الطالب في الجامعة الأردنية"**

هدفت هذه الدراسة إلى احتساب الكلفة الفعلية التي تتحملها الجامعة الأردنية عن الطالب الجامعي، منذ تاريخ قبوله حتى تخرجه من الجامعة لكل كلية من كليات الجامعة الأردنية.

وكانت منهجية الدراسة من خلال استخدام البيانات المالية الخاصة بالعام 2012 والعمل على توزيع النفقات المباشرة وغير المباشرة على كليات الجامعة، من خلال استخدام عدد الطلبة في كل كلية للعام 2012 كأساس لتوزيع النفقات.

وأظهرت الدراسة أن الجامعة تتحمل عجزاً سنوياً صافياً بلغ ستة ملايين دينار، عن جميع الطلبة المقبولين في الجامعة لكافة البرامج والدرجات العلمية، من خلال مقارنة إيرادات الرسوم الجامعية المحصلة سنوياً مع الكلفة الفعلية التي تتحملها الجامعة سنوياً، وقد أوصت الدراسة بزيادة الرسوم الجامعية للبرنامج الموازي العادي والدولي والدراسات العليا لتسديد العجز الذي تتحمله الجامعة على طلبة الجامعة.

**الدراسات باللغة الأجنبية :**

**1- دراسة، Paul & Roger (2000) بعنوان :**

**"Activity Based Costing in Universities"**

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على نظم التكاليف المطبقة في قطاع التعليم العالي وتحديدا في الجامعات البريطانية (المملكة المتحدة)، بما في ذلك الجامعات التي تطبق نظام التكاليف المبني على الأنشطة.

ولقد كان منهج الدراسة من خلال مراجعة الأدبيات التي تتعلق بتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) من خلال توزيع استبانه تم توزيعها على كافة الجامعات البريطانية.

وخلصت الدراسة إلى أن تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة بحاجة إلى وقت حيث إن قبوله مازال بطيئاً ومن المتوقع أن يستخدم في المستقبل.

**-2 دراسة، Reich & Abraham (2006) بعنوان:**

**" Activity Based Costing and Activity Data Collection: A Case Study in the Higher Education Sector"**

قدمت هذه الدراسة طريقه غير تقليدية في تجميع بيانات الموظفين في جامعة استراليا، في مسعى لتحقيق أكبر قدر من الدقة والكمال في توزيع التكاليف، بناء على نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) كأداة إدارية في مؤسسات التعليم العالي والتي هي حديثة نسبيا.

وقد أحدث تطبيق هذا النموذج تأثيرا إيجابيا في هذه المؤسسات من حيث توزيع التكاليف على الأنشطة، وقد أشارت هذه الدراسة إلى أنه بالرغم من تطبيق هذا النظام في العديد من الجامعات إلا أنه يتوجب تطوير منهجيات التطبيق لكي نتوصل إلى تطبيق أمثل لمثل هذا النظام.

**-3 دراسة، Krishnan (2006) بعنوان :**

**"An Application of Activity Based Costing in Higher Learning Institution: A Local Case Study”**

هدفت هذه الدراسة إلى بيان مدى إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة وضرورة الانتقال من النظام التقليدي لقياس التكاليف إلى نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) ولما توفره من معلومات ملائمة ذات توقيت مناسب ونوعية عالية لمساعدة المديرين في عملية اتخاذ القرارات الملائمة، وذلك بسبب زيادة الحدة التنافسية للحصول على الحصة السوقية الأكبر من خلال التميز بجودة وسعر الخدمات المقدمة، والعمل على المنتجات والخدمات التي ينتج عنها خسائر عالية ،نظام التكاليف المبني على الأنشطة.

ولتحقيق ذلك قامت العديد من المؤسسات بتغيير تركيزهم من نظام التكاليف التقليدي إلى نظام التكاليف المبني على الأنشطة، ويعد هذا النظام شائعا في القطاع الصناعي إلا أنه حديثا بدأ

يطبق في القطاعات الخدمية، وقد لاقى نجاحا مبهرا من حيث النتائج التي قدمها تطبيق مثل هذا النظام.وقد قدمت الدراسة تحليلا لكيفية تحسين نظام التكاليف المبني على الأنشطة نوعية الخدمات المقدمة لتوافق توقعات المستفيدين من هذه الخدمات في الجامعات، وكيف يمكن لنظام التكاليف المبني على الأنشطة أن يستخدم كأداة لتقييم أداء الأقسام في الجامعة.

**4 – دراسة Abdullah & Irshaidat (2009) بعنوان:**

**"Activity Based Costing (ABC) A Proposed Costing Model for Phosphate Industry Jordan Phosphate Mines Company as A case study"**

هدفت هذه الدراسة إلى بيان مدى قدرة شركة مناجم الفوسفات الأردنية على الانتقال من النظام التقليدي في حساب تكاليف المنتجات إلى نظام التكاليف المبني علىالأنشطة (ABC) الذي يعتمد على العلاقة بين السبب والنشاط والنتيجة.

وكانت منهجية الدراسة الأسلوب الوصفي التحليلي لبيانات شركة مناجم الفوسفات، و عرض لأدبيات نظام محاسبة التكاليف المبنى على الأنشطة من خلال عرض مقومات هذا النظام و أهم مزايا تطبيقه.

و أظهرت الدراسة نتيجة تفيد عدم قدرة شركة مناجم الفوسفات على تطبيق نظام (ABC ) في المستقبل القريب، وقدم الباحث توصية بالعمل علىالإسراع في تطبيق نظام (ABC ) وذلك لخصوصية المنتجات وأهميتها.

**5- دراسة، Alnajjar & Siam (2011) بعنوان:**

**"The Ability of Application ABC System on the Air Live Companies: the Cost of the Jordan Aviation Company"**

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار قدرة شركات الخطوط الجوية العمل على تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) وذلك لمساعدة المديرين في شركات الطيران من أجل اتخاذ القرارات، وتحديدا الشركات التي تتحمل نفقات عامة حيث أن نظام التكاليف يسهم في تحميل تلك النفقات حسب الأنشطة التي تستنفذ الموارد من أجلها.

وكانت منهجية الدراسة من خلال تحليل التكاليف المرافقة لكل رحله من خلال جمع البيانات المرافقة لها، مثل نوع الطائرة وبلد المغادرة وبلد الوصول وعدد الركاب وعدد ساعات، الطيران وذلك بالانتقال من النظام التقليدي إلى نظام التكاليف المبني على الأنشطة في تحميل النفقات العامة.

وانتهت الدراسة إلى أنه من الممكن تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة على شركات الخطوط الجوية وخصوصا التطبيق على نظام الطائرات المستأجرة.

**6- دراسة، Abu-Eker,*et*.l (2012) بعنوان:**

**"Availability of the Application Ingredients of Activity-Based Costing System in Jordanian Tourism Companies"**

هدفت هذه الدراسة إلى بيان مدى تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الشركات السياحية الأردنية، وحيث إن طبيعة نشاط القطاع السياحي الأردني يجعل الشركات السياحية الأردنية بيئة مناسبة لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة.

فقد توصلت هذه الدراسة إلى أن المكونات الرئيسية لنظام التكاليف المبني على الأنشطة موجودة في هذه الشركات، وكذلك إن إدارات هذه الشركات تدعم تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة، إلا أنها تعتقد أن تكاليف تطبيق هذا النظام تفوق الفوائد التي ستجنيها الشركات من تطبقيه، وأيضا هناك تخوف من قبل هذه الإدارات من أن مثل هذا النظام سيطبق بفعالية.

وقد كشفت هذه الدراسة عن وجود العنصر البشري المؤهل والدعم التقني اللازم لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة، إلا أنه يوجد قصور في الدعم الفني المستمر لمستخدمي هذه البرامج، علاوة على أن البرامج المتوفرة لا تحتوي على معظم الأنشطة.

## 6-1 أهم ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

بعد العرض الموجز للدراسات السابقة وما تضمنت من أهداف وكذلك عينة الدراسة والمنهجية المتبعة، وكذلك أهم النتائج والتوصيات التي تقدم بها الباحثون في تلك الدراسات، يرى الباحث انه في هذا المقام لابد من بيان ما أضافته وتميزت به هذه الدراسة عن تلك الدراسات والتي يمكن تلخيصها بما يلي:

1. إن هذه الدراسة اتبعت أسلوب دراسة الحالة، من خلال بيان أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات على جامعة اليرموك، ذلك من خلال الانتقال بالتطبيق من نظام قياس التكاليف التقليدي المتبع إلى نظام التكاليف المبني على الأنشطة.

2. إن هذه الدراسة تهدف إلى عمل مقارنة من خلال تحديد وتحليل وقياس ومقارنة التكاليف، التي تنتج عن تطبيق الجامعة للنظام التقليدي والنتائج التي تظهر باستخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة Activity Based Costing لكل كلية من كليات الجامعة.

3. إن هذه الدراسة تسعى إلى تحقيق هدف لطالما كانت ومازالت تعاني الجامعة من عدم تحقيقه وهو الحد من المديونية التي تزداد ولم يعد هناك سبيل للحد منها إلا من خلال ضبط التكاليف، ولكن على حساب نوعية الخدمات التعليمية التي تسهم في تحسين مخرجات التعليم لسوق العمل.

4. إن ما تمتاز به هذه الدراسة التكاليف الموثقة التي حصل عليها الباحث وعدم وجود أي تعارض من أجل العمل على إظهار كافة المعلومات بشكل دقيق.

5. مساعدة إدارة الجامعة في بيان الموقف المالي الحالي والمستقبلي للجامعة.

6. إن ما تمتاز به هذه الدراسة أنها اتخذت قطاع هاماً في المجتمع، حيث إنها تطرقت لقطاع التعليم حيث إن الدراسات السابقة تناولت قطاعات عدة مثل الصناعات والخدمات الطبية والكهرباء والخدمات الفندقية والخدمات الأخرى.

7. تمتاز هذه الدراسة عن الدراسات التي طبقت على القطاع التعليمي بأنها أظهرت تكلفة الساعة المعتمدة اضافة الى متوسط تكلفة الطالب السنوية.

8. إن ما تمتاز به هذه الدراسة انها طبقت على جميع كليات الجامعة وليس على كلية أو تخصص معين.

9. تحديد أساس لتحميل التكاليف غير المباشرة لكل دائرة أو مركز بشكل يمكن من الوصول التكاليف التي تخص كل كلية.

10. يمكن تطبيق هذه الدراسة على اي جامعة أخرى من خلال الخطوات المنهجية المتبعة في تحديد تكلفة الساعة المعتمدة وتكلفة الطالب السنوية.

## 7-1 فرضيات الدراسة:

بالاعتماد على مشكلة الدراسة فان فرضيات الدراسة يمكن عرضها على النحو التالي:

**الفرضية الأولى $HO_1$:**

لا يساهم تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في تحديد سعر الساعة المعتمدة في جامعة اليرموك.

**الفرضية الثانية $HO_2$:**

لا يساهم تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في مجال التخطيط في جامعة اليرموك.

**الفرضية الثالثة $HO_3$:**

لا يساهم تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في تحسين دور الرقابة على استخدام الموارد اللازمة للعملية التعليمية في جامعة اليرموك.

**الفرضية الرابعة $HO_4$:**

لا يساهم تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في عملية ترشيد القرارات في جامعة اليرموك.

**الفرضية الخامسة $HO_5$:**

لا يوجد أية معوقات تحول دون **تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة** (ABC) **في جامعة** اليرموك.

## 1-8 منهجية الدراسة:

اعتمدت منهجية الدراسة على أسلوبين هما:

1. الأسلوب النظري والمتعلق بالدراسات النظرية والتطبيقية لنظام التكاليف المبني على الأنشطة، وتحديداً المطبق على المؤسسات التعليمية وبيان النتائج الخاصة بما يتناسب وهدف الدراسة، وكذلك الكتب التي تطرقت لنظام التكاليف المبني على الأنشطة، وقام الباحث بمراجعة الأدبيات السابقة التي تطرقت لموضوع تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة، والتعرف على جوانب الموضوعات ومنهجية إجراء الدراسة والنتائج والتوصيات التي توصلت اليها تلك الدراسات .

2. الأسلوب التطبيقي والميداني "دراسة الحالة لكي يتسنى للباحث بيان أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة(ABC) وذلك من خلال تحليل النظام المحاسبي المطبق في جامعة اليرموك إضافة إلى جمع البيانات الثانوية للمساهمة في تحليل الأنشطة بشكل سليم، وتقسيمها على مجمعات التكلفة، واختيار محرك التكاليف الملائم، حيث سيتم العودة الى البيانات المالية الخاصة بالعام 2011 لتوفرها بشكل كامل.

## 1-9 مخطط الدراسة:

لقد حوت هذه الدراسة في طياتها خمسة فصول وتالياً ملخصاً لمحتوياتها :

### 1-الفصل الأول (الإطار العام للدراسة)

يحتوي هذا الفصل مختصرا للفكرة العامة لموضوع الدراسة، وأهدافها، وأهميتها وكذلك مشكلة وفرضيات الدراسة، كما اشتمل على الدراسات السابقة والمنهجية والأسلوب المتعلق بجمع البيانات الملائمة للدراسة إضافة إلى لمحه عن أهم ما تميزت به هذه الدراسة.

## 2-الفصل الثاني (الإطار النظري للدراسة)

تناول هذا الفصل الجانب النظري للدراسة، التطرق للمدخل العلمي لمحاسبة التكاليفو التعريف بنظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)، وبيان دوافع العمل بنظام التكاليف المبني على الأنشطة ومقومات العمل بنظام التكاليف المبني على الأنشطة وخطوات تصميم مدخل التكلفة على أساس النشاط، والحاجة لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ومدى ملاءمة النظام لطبيعة الخدمات التعليمية المقدمة من الجامعات وكذلك الفروض الرئيسة التي يقوم عليها نظام التكاليف المبني على الأنشطة.

## 3-الفصل الثالث (نبذه عن جامعة اليرموك والنظام المحاسبي المطبق فيها)

يقدم هذا الفصل تعريف بجامعة اليرموك وطبيعة الخدمات المقدمة فيها وكذلك مقدمة تاريخية عن الجامعة وبيان أسباب اختيار جامعة اليرموك كحالة للدراسة والدوائر العاملة بما فيها أعداد العاملين الأكاديميين والإداريين والفنيين في الجامعة، والمهام الخاصة بتنفيذها وأعداد الكادر الأكاديمي في الكليات المختلفة في الجامعة.

## 4- الفصل الرابع: (الدراسة التطبيقية وتحليل البيانات)

تناول هذا الفصل الجانب العملي لهذه الدراسة من خلال بيان النظام المستخدم والجهة المخولة بتحديد سعر الخدمات التعليمية من خلال النظام التقليدي، وبيان النظام الناتج عن تطبيق نظام

التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) من أجل بيان كيفية تحليل وتحديد وقياس التكلفة الحقيقية للساعة المعتمدة لجميع الكليات في جامعة اليرموك والبالغة (12) كلية كما في العام 2011، وذلك استنادا إلى أعداد الطلبة والمواد اللازمة للعملية التعليمية وأسعار الساعات المعتمدة وذلك من خلال الرجوع إلى دائرة القبول والتسجيل والكليات موضوع الدراسة، حيث تم تحديد التكاليف المباشرة لكل كلية، والعمل على اختيار محركات التكاليف المناسبة لتحميل التكاليف غير المباشرة المتعلقة بكل كلية من خلال تحديد الأنشطة التي تتسبب في نفاد الموارد المتاحة.

### 5-الفصل الخامس: (النتائج و الاستنتاجات و التوصيات)

تم في هذا الفصل عرض النتائج والاستنتاجات والتوصيات التي توصلت اليها الدراسةو التي ستظهر أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في مجال التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، وبيان طبيعة وفعالية النظام المالي والمحاسبي المطبق في جامعة اليرموك، وتقديم الاقتراحات والتوصيات التي تركز على نقاط القوة وتفعيلها وتبين نقاط الضعف وتحد منها.

## 1-10 محددات الدراسة:

تعتبر عملية اجراء الدراسات التي تخص التكاليف الخاصة بالجهات موضوع الدراسة في غاية الاهمية لاسيما البيانات المالية التي يحتاج اليها الباحثين في هذا المجال ويمكن تحديد أهم المحددات الخاصة بإجراء هذه الدراسة بما يلي:

1. طبقت على جامعه اليرموك فقط لصعوبة الحصول على البيانات اللازمة للدراسة من جامعات أخرى.

2. عدم جاهزية المنظومة الالكترونية في الجامعة لتوفير بعض البيانات التي تسهم في تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC).

3. عدم القيام بدراسات مثيلة لهذه الدراسة وعدم المعرفة الكاملة بمزايا تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC).

4. اقتصرت على البيانات المالية المتوفرة للعام 2011 كونها أحدث بيانات متوفرة عند البدء بهذه الدراسة، ولم يتم أخذ بيانات أقدم لأن هذه الدراسة لا تهدف الى إجراء مقارنات بين السنوات وإنما تهدف إلى دراسة حالة للوصول إلى تصور أفضل عن إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في جامعة اليرموك.

## الفصل الثاني: الإطار النظري للدراسة

# الفصل الثاني: الإطار النظري للدراسة

**2-1 مقدمة:**

تبرز أهمية محاسبة التكاليف كأحد فروع المحاسبة التي ظهرت أهميتها من واقع المنافسة الشديدة بين المؤسسات التي تقدم المنتجات أو الخدمات المختلفة، وذلك لكون استخدام محاسبة التكاليف يسهم بشكل كبير في تحديد أسعار المنتجات أو الخدمات المقدمة من خلال توفير المعلومات الملائمة لتحديد كلفة المنتج، لاتخاذ القرارات المبنية على التخطيط السليم وتم في هذا الفصل استعراض العناوين التالية:

**2-2 نشأة وتطور محاسبة التكاليف**

"لقد تحرر مفهوم ومنهج محاسبة التكاليف من الارتباط والتقيد بهيكل المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وقد صارت دراسة التكاليف تتصف بخصائص تبعد عن تقنيات المحاسبة العادية لتخدم إدارات المشروعات في كافة المجالات التي تمكنها من وضع سياسات مالية وإنتاجية وتسويقية رشيدة، وإعداد الموازنات التخطيطية والتقارير بالمسئوليات، لتحقيق رقابة كفؤة وفعالة على سلوك التكاليف، في أي نوع من المشروعات مهما اختلف مجال نشاطها، وذلك لتحقيق الاستغلال الأمثل للموارد الاقتصادية والبشرية المتاحة" **(كلبونه وآخرون، 2011).**

ولقد تعرضت الطرق التقليدية لتحميل التكاليف غير المباشرة لانتقادات عديدة، كان من أهمها إن الطرق التقليدية لتحميل التكاليف غير المباشرة غالبا ما تقوم على أساس واحد لتحميل التكاليف غير المباشرة، وفي العادة يكون ساعات العمل المباشر، وكذلك عدم تحقق رقابة فعالة على نسبة كبيرة من التكاليف غير المباشرة، نتيجة تزايد نسبتها في كثير من الصناعات تؤدي

الأنظمة التقليدية لتحميل التكاليف غير المباشرة إلى عدم وجود علاقة سببية بين تكلفة المنتج والموارد التي استخدمت في إنتاجها، وذلك بسبب فشل هذه الأنظمة في تفهم الأنشطة والتكاليف التي تتسبب عنها (**عطية، 2000**).

كان لأهمية تتبع ودراسة وتحليل عناصر التكاليف، واهتمام المحاسبين بمفهوم التكلفة، ظهور محاسبة التكاليف وتطورها خلال فترات طويلة من الزمن، وأصبح مفهوم التكلفة لدى المحاسبين من الأهمية ليس فقط بهدف تحديد الربح، بل أيضا من اجل تحقيق أهداف حساب التكاليف والرقابة عليها والمساعدة في اتخاذ القرارات الإدارية.

وتعمل محاسبة التكاليف بطبيعتها على تطبيق المبادئ والأسس المحاسبية في تحليل التكاليف وتسجيلها بغرض تحديد تكلفة الوحدات المنتجة (سواء كانت سلعة أو خدمة) من خلال تجميع البيانات المتعلقة بعناصر التكاليف ومتابعة تدفقها فيما بين مراكز النشاط المختل (**كلبونه وآخرون،2011**).

كما يمكن إيجازبعض الاختلافات بين محاسبة التكاليف و المحاسبة المالية بما يلي:

– تهتم محاسبة التكاليف بقياس تكلفة السلعة أو الخدمة المقدمة في حين تهتم المحاسبة المالية بالمنشأة ككل.

– تركز المحاسبة المالية بتسجيل كافة العلاقات القانونية للشركة مع الأطراف الخارجية ولكن محاسبة التكاليف لا تهتم بذلك.

– يتم من خلال المحاسبة المالية التركيز على الرقم الإجمالي للتكاليف في حين تركز محاسبة التكاليف على تكلفة المنتج في كل مرحلة من مراحل الإنتاج.

– تركز المحاسبة المالية على إيرادات ونفقات المشروع في حين ينصب كل تركيز محاسبة التكاليف على النفقات فقط(**كراجه وآخرون،1991**).

**2-3 تعريف محاسبة التكاليف**

"تعنى كلمة تكلفة من وجهة نظر المحاسبة تضحية ذات قيمة اقتصادية، في سبيل الحصول على سلعة أو خدمه في الماضي أو الحاضر أو المستقبل، بمعنى تدفقات نقدية خارجة أو تعهدات بالدفع في الفترة المستقبلية، أو نقص في قيمة الأصول المملوكة نتيجة الاستخدام" **(كلبونه وآخرون، 2011، ص17).**

"ويمكن تعريف التكلفة بأنها عبارة عن تضحية اختيارية بموارد اقتصادية في الماضي والحاضر والمستقبل في سبيل الحصول على أصول تم استلامها فعلا، ومن ثم يتم الحصول على منافع منها في الحاضر والمستقبل" **(مبارك ومرعي، 2008، ص7).**

"كما يمكن تعريف محاسبة التكاليف بأنها عبارة عن فرع من فروع علم المحاسبة التي تهتم بتجميع وتحديد وتحليل وتفسير بيانات التكاليف لكل نشاط أو إدارة أو مركز في الشركة، وتصنيفها حسب مراكز التكلفة وتحليلها حسب أصناف المنتجات مما يؤدي إلى ترشيد أداء الإدارة في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات المختلف" **(جودة، 2010، ص22).**

**2-4 أهداف محاسبة التكاليف**

تهدف محاسبة التكاليف أساسا إلى قياس وتحديد مقدار تكلفة إنتاج أو بيع كل سلعة أو خدمة على حده، خلال كل مرحلة من مراحل الإنتاج أو البيع ومد إدارة الشركات بتلك البيانات وقت الحاجة إليها، ويمكن عرض الأهداف التي تحققها محاسبة التكاليف وهي على الوجه التالي: **(جودة،2010، ص ص22-25).**

1. **تحديد تكلفة النشاط (سلعه، خدمة):**

ويقصد بهذا الهدف تحديد وقياس تكلفة ما أنفقت الشركة في إنتاج سلعة أو أداء خدمة معينة خلال فترة زمنية محددة.

2. **الرقابة على التكاليف وتخفيض التكاليف:**

يقصد بالرقابة على التكاليف تحقيق الكفاءة في استخدام المواد والعمالة والآلات وغيرها من عوامل الإنتاج المستخدمة.

3. **تقييم الأداء:**

بسبب انتشار ظاهرة اللامركزية والتي تتمثل في تفويض الإدارات العليا بعض صلاحياتها والقرارات الإدارية الممنوحة للإدارات الوسطى والدنيا، كان لا بد من وجود نظام رقابي على أداء الإدارات وتقييم أدائها، وتساهم محاسبة التكاليف في مثل هذا النظام.

4. **تسعير النشاط(سلعة، خدمة):**

تلعب البيانات التي يتم الحصول عليها من نظام التكاليف دورا هاما في تسعير المنتجات أو الخدمات.

5. **اتخاذ القرارات الإدارية:**

تعد بيانات التكاليف ذات أهمية لإدارة الشركة في اتخاذ القرارات الرشيدة، حيث إن اتخاذ القرارات غير المدروسة قد يفوت الفرصة على الشركة لتحقيق ربح أكبر، أو يؤدي إلى إلحاق خسائر كبيرة بها. وتتفاوت حاجة المستويات الإدارية المختلفة إلى بيانات التكاليف التي تلزمها لاتخاذ القرارات(تحديد أسعار المنتجات أو الخدمات، قرارات شراء المواد اللازمة للأنشطة).

6. **<u>التخطيط:</u>**

المقصود بالتخطيط هو التنبؤ بالسياسات والخطط التي تضعها إدارة الشركة وتنوي تنفيذها في المستقبل، ولترجمة ذلك يتم استخدام الموازنات التخطيطية كأداة لتحقيق خطط وأهداف الإدارة المستقبلية، سواء كانت طويلة أو قصيرة الأجل وسواء كانت موازنات تخطيطية عامة أم فرعية، حيث تتضمن الإيرادات المقدرة والنفقات المتعلقة بالفترة القادمة

**5-2 مراحل تطور محاسبة التكاليف**

يمكن حصر نتائج الأبحاث والدراسات التي مر بها تطور نظام محاسبة التكاليف في الآتي:

**(كلبونه وآخرون،2011، ص ص12-13)**

- تم وضع مفهوم لمبدأ التكلفة التاريخية، وتحديد التكلفة المباشرة الأولية لكل من المواد، والقوى البشرية، والخدمات الصناعية المباشرة.
- قياس التكاليف غير المباشرة ووضع طرق توزيعها وتحميلها على المنتج النهائي.
- وضع أساليب التكاليف التقديرية والمحددة مقدما.
- تحديد التكاليف الإضافية وأساليب معالجة انحراف التكاليف الفعلية عنها، فيما يتعلق بالتكاليف غير المباشرة.
- تحول الاهتمام من تحديد التكاليف إلى الرقابة على عناصر التكلفة.
- ظهور الاتجاه نحو توحيد أنظمة التكاليف الصناعية النوعية.
- توجيه البحوث العلمية نحو دراسة تكاليف التسويق وتكاليف النشاط الإداري.
- تأكيد أهمية محاسبة التكاليف كأداة ضرورية في كافة النشاطات للإدارة الحديثة.
- مساهمة التكاليف بشقيها الفعلية والقياسية، في وضع نظم الموازنات التخطيطية الثابتة والمرنة، ولتحقيق أغراض التخطيط والرقابة وتقييم الأداء.
- استخدام أساليب بحوث العمليات في محاسبة التكاليف لتطوير أساليبها وطرقها العملية.
- تطوير نظام محاسبة التكاليف، على أساس ربطها بأسس ومبادئ محاسبة المسئولية.

ويمكن تصنيف التكاليف حسب علاقتها بالخدمة المقدمة كآلاتي: **(Horngren,*et.al.*2012)**

1. **التكاليف المباشرة(Direct Cost)**: وهي التكاليف التي ترتبطمباشر ة بالخدمة المقدمة مثل تكاليف الدوائر والمراكز المساندة، مثل رواتب العاملين في الكليات.

2. **التكاليف غير المباشرة (Indirect Cost):** وهي التكاليف التي يمكن ربطها بموضوع التكلفة ولكن لا نستطيع ربطها بشكل مباشر بالخدمة، ويتم استخدام أساس معين لتحميل هذه التكاليف مثل رواتب موظفي دائرة الإنتاج والصيانة.

من ناحية أخرى يمكن تصنيف التكاليف من حيث علاقتها بحجم الخدمات إلمقدمة الى:

1. **التكاليف المتغيرة (Variable Cost):** وهي التكاليف التي تتغير مع تغير كمية الإنتاج وتكون تكلفة الوحدة الواحدة ثابتة وتتغير القيمة الإجمالية للتكاليف مع تغير حجم الإنتاج مثل عدد الطلبة المسجلين.

2. **التكاليف الثابتة(Fixed Cost):**وهي التكاليف التي تكون ثابتة لمستوى معين من الإنتاج، وتكون متغيرة للوحدة الواحدة في حال تغير عدد الوحدات المنتجة ضمن طاقة إنتاجية محدده مثل رخص اشتراك المكتبة السنوية في قواعد البيانات الالكترونية.

**6-2 مفهوم التكاليف المختلفة للأغراض المختلفة**

إن الهدف الرئيس من محاسبة التكاليف يتمثل في تحديد قياس تكلفة المنتج أو الخدمة، وذلك ليخدم أغراضاً معينة تساعد إدارة الشركة في أداء وظائفها بما فيه ضمان لتحقيق الفعالية والكفاءة في استخدام الموارد المتاحة، كما أن المعلومات المتوفرة تفيد الإدارات في مجال التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات. ويمكن تحديد الأغراض الأساسية من قياس وتحديد التكاليف بما يلي:

**1- قياس التكلفة لأغراض التخطيط**

إن المحاسبة الإدار ية تساهم بشكل كبير في نجاح عملية التخطيط السليم من خلال توفير معلومات مفيدة وملائمة تجعل عملية اتخاذ القرارات أكثر دقة ومنها تخطيط الأرباح، وهناك عدة طرق لتخطيط الأرباح :

- **التحليل البيئـي:** وتعتمد هذه الطريقة على التنبؤ بالأرباح المتوقعة خلال فترة مقبلة على علاقة الأرباح المتوقعة مقارنة مع المؤشرات الاقتصادية خارج الوحدة، من خلال استخدام بعض الأساليب والأدوات الإحصائية.

- **الميزانيات التقديرية** : من خلال هذه الطريقة يمكن أن يتوفير لإدارة الوحدة الاقتصادية تقدير للأرباح المتوقعة، من خلال تقديم خطة تفصيلية محددة لجميع أنشطة الوحدة الاقتصادية خلال فترة زمنية محددة.

- **تحليل علاقة التكلفة /الحجم/ الربح:** إن عملية تحليل العلاقة بين التكلفة/الحجم/والربح تساهم في توقع الأرباح المستقبليةوالتعرف على حقيقة آثار القرارات الإدارية على مسار كل عنصر من عناصر التكاليف الثابتة والمتغيرة، وكذلك سعر البيع وحجم الطاقة المستغلة، كما ويعتبر هذا التحليل أداة فعالة لتخطيط أرباح الوحدة الاقتصاديةفي الأجل القصير، وينطوي هذا الأسلوب على دراسة مسلك التكاليف والإيرادات بغرض إظهار الآثار الناجمة عن التغيير في حجم الإنتاج.

ويمكن عرض بعض الأمثلة المتعلقة بالتخطيط في مجال الخدمات التعليمية:

1- زيادة عدد المقبولين في تخصص معين.

2- فتح شعب إضافية لمساق معين.

3- تحديد الحد الأدنى لعدد الطلاب المسجلين لمساق معين.

**2- قياس التكلفة لأغراض الرقابة:** يمكن تعريف الرقابة بأنها العملية التي يتم من خلالها مطابقة النتائج التي تم الوصول إليها مع ما تم وضعه في الخطط السابقة، وتسعى عملية الرقابة إلى تحقيق هدفين:

الهدف الأول: التأكد من سير العمل وتمشيه مع الخطط الموضوعة.

الهدف الثاني: التأكد من تعبير الخطط الموضوعة عن الظروف التشغيلية القائمة.

وتتضمن عملية الرقابة أربع خطوات رئيسة هي:

1- تحديد هدف أو معيار أو خطة مسبقة متضمناً ما يراد تحقيقه.

2- قياس الأداء الفعلي.

3- تحديد الانحرافات من خلال مقارنة الأداء الفعلي مع الأهداف الموضوعة مسبقاً .

4- اتخاذ كافة الإجراءات لتصحيح الانحرافات **(مبارك وآخرون،2008)**.

من المهم أن يكون لدى أية مؤسسة تسعى إلى استغلال الموارد بشكل سليم نظام تكاليف يتحقق من خلال تطبيقه الكثير من الأهداف الأساسية للإدارة، حيث يؤدي ذلك إلى تفعيل الدور الرقابي الملائم على عناصر التكاليف لاتخاذ القرارات الخاصة بالتسعير والتخطيط لها بشكل سليم.

**3- قياس التكاليف لأغراض اتخاذ القرارات**

يعتبر قرار تحديد السعر الملائم للمنتجات أو الخدمات من أهم القرارات الإدارية المؤثرة بالنسبة لأي وحدة اقتصادية، وغالبا ما تكون التكاليف ذات تأثير كبير على ذلك، فرغم أن بعض المنتجات قد يتم بيعها من خلال أسعار محددة بواسطة قوة السوق فلا بد من تحديد تكلفة المنتج أو

الخدمة لمنع حدوث الخسائر أو خسارة الحصة السوقية التي تمتلكها الشركة **(الجمال وناصر،2005)**.

**2-7 تحميل التكاليف**

يوجد هناك نظامان لتحميل التكاليف وهما نظام التكاليف التقليدي ونظام التكاليف المبني على الأنشطة وفيما يلي استعراض لطبيعة كل نظام: **( جودة،2010)**.

**2-7-1 تحميل التكاليف في ظل نظام التكاليف التقليدي**

إذا ما أردنا وضع تصور ملائم يساهم في قياس وتحديد تكلفة الخدمات بشكل عام والتعليمية منها بشكل خاص، فلا بد من التعرف على طبيعة وخصائص النشاط الخدمي المقدم، والعمل على إيجاد أفضل النظم من أنظمة قياس التكاليف للوصول إلى تكلفة الخدمة.

ويمكن التمييز بين حالتين من أنشطة الخدمات، ويرتبط التمييز بصفه أساسية بمدى إمكانية تنميط الخدمات المؤداة كما يلي:

**الحالة الأولى:** تختص بالخدمات النمطية أو التي يمكن تنميطها، وتحديد وحدة قياس نمطية لمختلف أنواع الخدمات المقدمة، ويعبر عن هذه الحالة تطبيق نظام تكاليف المراحل، ويكمن ذلك في قطاع التعليم الأنشطة المتشابهة في الكليات (مراكز الأنشطة) حيث أن جميع التخصصات في الكلية الواحدة متشابهة في الأنشطة.

**الحالة الثانية:** تختص هذه الحالة بالخدمات التي لايمكن تنميطها نظراً للاختلاف الكبير في خصائص تلك الخدمات، وبالتالي فأنه يصعب تحديد وحدة قياس نمطية لمختلف أنواع الخدمات المؤداه، وينطبق ذلك على تطبيق نظام تكاليف الأوامر.

**2-7-2 تحميل التكاليف في ظل نظام التكاليف المبني على الأنشطة**

أدى التطور التكنولوجي الحديث واستخدام نظم التصنيع المتقدمة وزيادة حجم الشركات وزيادة عدد الأصناف في الشركة الواحدة، إلى الاهتمام المتزايد بالتكاليف الصناعية غير المباشرة، لما لها من أثر كبير على تكلفة المنتج، وما تمثله من نسبة عالية ومتزايدة من تكاليف الإنتاج الكلية. إن ازدياد نسبة التكاليف الصناعية غير المباشرة وانخفاض التكاليف الصناعية المباشرة في الصناعات الحديثة وخاصة عنصر الأجور المباشرة، لفت انتباه الباحثين والمهتمين إلى التركيز على دراسة التكاليف الصناعية غير المباشرة وتخفيضها وإلى إعادة النظر في طريقة توزيعها القائمة على الطرق الحكمية والتي تقوم على الاجتهاد والتقدير الشخصي.

لقد ظهر نظام تكاليف متطور وجديد لمعالجة التكاليف الصناعية غير المباشرة وهو نظام التكاليف المبني على الأنشطة وذلك نتيجة الانتقادات الموجهة إلى نظام التكاليف التقليدي لتوفير معلومات تكاليف دقيقة وملائمة، بشكل يضمن تحقيق الرقابة الفعالة على التكاليف الصناعية غير المباشرة وفي عملية التخطيط واتخاذ القرارات السليمة بسبب النتائج والبيانات غير الدقيقة التي يظهرها نظام التكاليف التقليدي.

إن الطلب على استخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة ( ABC) في القطاع الخدمي قد تزايد مدفوعاً بعاملين أولهما: أنه خلال الفترة الماضية لوحظ أن هناك تغيرات كبيرة في البيئة التنافسية. فمن ناحية أصبحت الشركات التي تدار بشكل جيد وتكون واعية للعوامل المحيطة في البيئة التنافسية من سوق وزبائن، كانت قادرة على تحقيق أرباح أفضل من الشركات الأخرى التي لم تكن تعي هذه العوامل في ظل بيئة تنافسية حرة. وثانيهما أن نظام التكاليف التقليدي قد أهمل المصاريف التشغيلية في الشركات ذات الطابع الخدمي.

إن نظام ABC يمكن تطبيقه في القطاع الخدمي لتحليل التكاليف التشغيلية لشركة خدمية ما، بحيث إنه لا توجد فروقات جوهرية بين المصاريف التشغيلية لشركة صناعية في قسم معين وقسم آخر مشابه له لشركة في القطاع الخدمي.

إن التحليل للتكاليف يبدأ من خلال فحص هيكلية كل قسم، فعلى سبيل المثال إذا كان لدينا شركة خدمية تريد تطبيق نظام (ABC) فإن الهدف الأساسي لتحليل التكاليف سوف ينصب على تحديد كلفة الوحدة الواحدة باستخدام المعادلة التالية:

**كلفة الوحدة = كلفة الساعة × الوقت اللازم للإنتاج**

وتحسب كلفة الساعة بقسمة موازنة التكاليف التشغيلية للقسم على الوقت الكلي. أما حساب الوقت اللازم للإنتاج فيمر بعملية أكثر تعقيدا بحيث يتم حساب مساهمة كل قسم في العملية الإنتاجية ومن ثم حساب الوقت الكلي اللازم للإنتاج.

فعلى سبيل المثال لو أردنا تطبيق مثل هذا النظام في بنك، فيجب أن نحسب مساهمة كل قسم مثل قسم الشيكات و الودائع و الصناديق ومقدار مساهمة أي قسم في البنك في إصدار قرض لعميل ما. وبهذه الطريقة نكون قد طبقنا نظام ABC في البنك **(Cooper and Kaplan, 1991).**

على الرغم من أهمية المدخل التقليدي لنظم التكاليف الحالية وما ينتجه من معلومات تكاليف عن الأنشطة وعمليات المنظمة، بغض النظر عن طبيعتها وهدفها وشكلها القانوني بهدف قياس تكلفة مدخلات ومخرجات هذه الأنشطة، والعمليات وتقييم المخزون من الخامات والإنتاج التام وغير التام لأغراض إعداد القوائم المالية، إلا أن معلومات هذه النظم أصبحت غير كافية لترشيد القرارات الخاصة بالشركات نتيجة مجموعة الانتقادات المصاحبة لنظم التكاليف التقليدية

والتي من أهمها: ضعف عملية تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة الحالية المستندة إلى مجموعة من أسس التحميل القائمة على ساعات أو تكلفة العمل البشري، الذي تضاءلت نتيجة التحول إلى الأتمته، إضافة إلىخضو ع هذه الحالة للحكم والاجتهاد الشخصي الأمر الذي يقلل من الدقة في قياس تكلفة الإنتاج، وأيضا فيقرارات التسعير الدقيقة للمنتجات المتعددة والمستفيدة من هذه التكلفة، هذا بالإضافة إلى الفشل في تفهم الأنشطة المسببة لهذه التكاليف باعتبارها جوهر العلاقة السببية بين تكاليف الإنتاج وبين ما يستهلك من موارد **(العشماوي،2011، ص279)**.

يعتبر نظام التكاليف المبني على الأنشطة أحد المنجزات الحديثة في أساليب محاسبة التكاليف و المحاسبة الإدارية، كوسيلة لمواجهة الاحتياجات المتزايدة والمتنوعة من المعلومات في بيئة الأعمال في ظل الإدارة على أساس الأنشطة، وهو نظام يهدف إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخل المنشأة، وتجميع وتشغيل وتتبع ما يرتبط بها من التكاليف اعتمادا على العديد من محركاتالتكلفة، وذلك تمهيد ً ا لتحميلها على المنتجات حسب استهلاكها من هذه الأنشطة. وتستند فلسفة هذا النظام إلى استخدام الأنشطة لحساب التكلفة، حيث إن الأنشطة تستخدم الموارد المتاحة، في حين أن الوحدات المنتجة تستهلك تلك الأنشطة، ومن ثم يجب أن ننسب التكاليف إلى أنشطة معينة، ثم تحميل تكلفة هذه الأنشطة إلى المنتجات التي توجد الطلب على موارد هذه الأنشطة. وبالتالي يقوم نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطةعلى مبدأ رئيسي مؤداه الربط بين الموار د المستخدمة والأنشطة التي تستهلك تلك الموارد، ثم الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي سواء كانت وحدات منتجة أو خدمات مقدمة **(عطية، 2000)**.

يعتبر نظام التكاليف المبني على الأنشطة أحد أهم الأدوات لتحميل التكاليف غير المباشرة عن طريق تحديد الأنشطة الفردية، باعتبارها الأساسية في تحديد موضوع التكلفة (**Horngren,*et.al.*, 2012, p169**).

## 2-8 نظام التكاليف المبني على الأنشطة

في الجزء التالي تم عرض مفصل لنظام التكاليف المبني على الأنشطة من حيث تعريف لنظام التكاليف المبني على الانشطة واهدافه ومراحل تحميل التكاليف غير المباشرة ومتطلبات تطبيقه ومبررات استخدامه وخطوات تطبيقه وأهم المعوقات التي تواجه تطبيقه.

### 2-8-1 تعريف نظام التكاليف المبني على الأنشطة(ABC)

هناك تباين بين الكتاب في مجال نظام التكاليف المبني على الأنشطة، حيث يوجد عدة تعريفات لذلك النظام ومنها على سبيل المثال.

"هو ذلك النظام الذي يقوم في البداية بتحديد وتجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط على حدة ومن ثم يتم تحميل تكلفة الأنشطة للمنتجات أو الخدمات أو(أهداف التكلفة الأخرى) التي تسبب الأنشطة "(**Horngren,*et.al.*,2012,p136**).

يقوم نظام التكاليف المبني على الأنشطة على تحليل الأنشطة التي ينجم عن تنفيذها خدمات مشتركة وبالآتي تكاليف صناعية غير مباشرة ومن ثم تجميع تكاليف كل نشاط على حدة وتحميلها للمنتجات على أساس حجم استهلاكها لهذه الأنشطة( **جودة،2010،ص492**).

كما يعرف الـChartered Institute of Management Accounting (CIMA) نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في عام 2008 هو طريقة ومنهجية لقياس التكلفة،

ومراقبة الأنشطة المتضمنة تعقب استهلاك الموارد للوصول إلى التكلفة النهائية بحيث أن الموارد متعلقة بالأنشطة والأنشطة مرتبطة بأهداف التكاليف بناءً على تقديرات الاستهلاك.

**2-8-2 أهداف مدخل التكلفة على أساس النشاط**

يهدف مدخل التكلفة على أساس النشاط إلى تحقيق الأغراض التالية:**(العشماوي،2011، ص ص286-287)**

1- إضفاء مزيد من الدقة في تحميل التكاليف غير المباشرة لوحدة النشاط، باعتبار أن هذه الوحدة هي التي تخلق الطلب من الأنشطة وأن الأنشطة هي التي تخلق الطلب من الموارد.

2- القياس الدقيق والموضوعي لتكلفة وحدة النشاط وأيضا لوحدة التكلفة من المنتجات أو الخدمات.

3- المساعدة في تسهيل إجراء الرقابة على اقتناء واستخدام الموارد الإنتاجية المتاحة بما يساعد في إجراء الخفض الحقيقي لعناصر التكاليف المختلفة.

4- ترشيد القرارات الإدارية المتخذةوالتي من أهمها قرارات التسعير كمدخل لمواجهة المنافسة في الأسواق، وتدعيم هذه الحصة السوقيةمستقبلاً .

**5**-تعظيم أداء الأنشطة المضيفة للقيمة واستبعاد الأنشطة الأخرى غير المضيفة للقيمة وذلك كمدخل لتعظيم قيمة المنظمة.

### 2-8-3 مبررات استخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة

(Horngren,*et.al*,.2012)

1-زيادة في تنوع المنتجات وذلك بسبب زيادة الطلب على المنتجات المقدمة من الشركات حيث إن النظام التقليدي لا يقدم معلومات دقيقة عن التكاليف وتظهر بصوره مشوهة.

2-زيادة التكاليف غير المباشرة بسبب استخدام التكنولوجيا في العملية الإنتاجية، حيث أدى ذلك إلى انخفاض في التكاليف المباشرة.

3- زيادة المنافسة في سوق المنتجات حيث كان ذلك متطلباً للحصول على معلومات أكثر دقة وموضوعية لمساعدتهم في اتخاذ القرارات الإستراتيجية الهامة لغاية تحديد أسعار المنتجات.

### 2-8-4 مراحل تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة

"إن تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة حسب نظام التكاليف المبني علي الأنشطة يمر بمرحلتين أساسيتين هما: **( جودة،2010، ص ص493-494)**.

**المرحلة الأولى: تحميل التكاليف غير المباشرة**

يتم في هذه المرحلة تحميل التكاليف غير المباشرة على الأنشطة، ويتم ذلك بتحديد الأنشطة التي يتطلبها الإنتاج أولا ومن ثم تحديد تكلفة النشاط.

**المرحلة الثانية: تحميل تكاليف الأنشطة للمنتجات**

يتم في هذه المرحلة توزيع تكاليف الأنشطة للمنتجات باستخدام محرك تكلفة لكل نشاط، ويتم اختيار محرك تكلفة ملائم لكل نشاط بحيث يعطي علاقة قوية بين التغير في تكلفة النشاط والتغير في مستوى المحرك".

**2-8-5 متطلبات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)**

تتحدد أهم متطلبات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة فيما يلي:

1- يتطلب التطبيق السليم لنظام التكاليف المبني على الأنشطة زيادة فهم المستخدمين لمفاهيم النظام، مما يترتب عليه زيادة قبوله واستخدامه، وعلية يجب العمل على تنمية وتدريب العاملين في المنشاة لتأهيلهم على تطبيق النظام.

2- دعم الإدارة العليا، فكلما كانت الإدارة، لديها الرغبة في الحصول على المعلومات الدقيقة، ولديها معرفة وقناعة بضرورة تطبيق النظام لدوره الكبير في تزويدها بالمعلومات في الوقت المناسب لمساعدتها في القيام بمهامها المختلفة من تخطيط ورقابة واتخاذ القراراكان ذلك مؤشر ً ا إيجابي ً ا على تطبيقه.

3-توفير أنظمة معلومات محاسبية فعالة وا ٕعداد موازنات تخطيطية تعتمد على أسس علمية، وهذا يعني احتواء النظام على عدة أدلة مثل دليل عناصر التكاليف ودليل مراكز التكلفة ودليل وحدات التكلفة ونظام فعال للتقارير الدورية.

4- استخدام الوسائل التقنية الحديثة في تشغيل البيانات ومعالجتها، وهذا يساعد على تسجيل الأحداث والأنشطة والتكاليف بدرجة كافية من التفصيل، كما يمكن استرجاعها وتحليلها وتلخيصها بأساليب مرنة متعددة كلما دعت الحاجة لذلك.

كما ينبغي أن يكون تصميم وتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة من مسئولية فريق مكون من تخصصات متنوعة، وليس مقتصرا فقط على قسم الحسابات، حيث يجب أن يمثل الفريق جميع مجالات الوظائف التي تستخدم مخرجات النظام **(زعرب، 2006)**.



### 2-8-6 خطوات تصميم مدخل التكلفة على أساس النشاط

يتطلب تصميم مدخل نظام التكلفة على أساس النشاط ضرورة المرور بالخطوات التالية: **(Hicks,1992, PP43-44)**

1- يعتبر تحليل الأنشطة المستهلكة للموارد بمثابة جوهر مدخل تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط، لأنه يعمل على ربط الأنشطة بالظروف التي تسبب الحاجة إلى النشاط، ومن ثم الحاجة إلى استهلاك الموارد، من خلال مراعاة العلاقة والسبب في تحديد محركات التكاليف .

2- تحديد مراكز النشاط(مجمعات التكلفة) و يتم تجميع الأنشطة الهامة المتجانسة في مركز نشاط محدد أو في مجمع تكلفة محدد، ويشترط في تجميع الأنشطة بكفاءة في مركز نشاط معين أو في مجمع تكلفة معين أن تكون هذه الأنشطة متجانسة من ناحية ومترابطة من ناحية أخرى تجنبا لإجراء أية عمليات تحميل حكمية أو اجتهادية لعناصر التكاليف على المخرجات النهائية التي تتصف بالتنوع والاختلاف في بيئة الأعمال الحديثة.

3- اختيار محرك التكلفة: ان الاختيار الدقيق لمحركات التكاليف يلعب دوراً هاماً في بناء التصميم الخاص بتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة حيث لا بد من أخذ الاعتبارات لغاية اختيار وتحديد محرك التكلفة، ومن أهمها:

أ- أن يكون عدد محرك التكلفة مناسبا، وأن يكون هناك فهم جيد لها لإحداث ارتباط بينها وبين الأنشطة المؤداة.

ب- عدم زيادة تكلفة قياس محرك التكلفة بحيث تتلاءم مع عملية قياس الأداء.

ج- أن تكون تكلفة تحديد واختيار محرك التكلفة في ضوء درجة الدقة المطلوبة وبحيث تحقق الجدوى الاقتصادية منها .

د- اختيار محرك التكلفة الذي ينطوي على علاقة سببية بين عناصر التكاليف المراد تحميلها وبين الأسس المتبعة في عملية التحميل.

إن المنظمات أصبحت بحاجة إلى تحسين نوعية المعلومات المحاسبية، لذلك يجب على الشركة اتباع الخطوات الضرورية الآتية من أجل تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC):

1-تحديد وتعريف الأنشطة الملائمة.

2- تقسيم الأنشطة لمراكز تكاليف .

3- تحديد عناصر التكاليف الرئيسية.

4- تحديد العلاقة بين الأنشطة والتكاليف.

5- تعريف محركات التكاليف وتحديد التكاليف للأنشطة والأنشطة للمنتجات .

6- تدفق التكاليف.

7- اختيار الأدوات المناسبة المؤثرة على نمط تدفق التكاليف .

8- تخطيط نموذج تجميع التكاليف .

9- جمع المعلومات الهامة التي تحرك مجمعات التكاليف .

10- إنشاء نموذج لمجمعات التكاليف لمحاكاة مكونات تكاليف المنظمة وتطوير معدلات التكاليف

**7-8-2 تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)**

**(الجبالي وآخرون،2008، ص ص78-79)**

تتضمن عملية تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة بشكل عام أربع خطوات رئيسة:

**1- تحديد قيمة العملية:** وتعني القيام بتحليل نظامي للأنشطة اللازمة لإنتاج منتج أو أداء خدمة، التي تستهلك الموارد اللازمة لإنتاج المنتج أو الخدمة مع تصنيفها إلى أنشطة تضيف قيمة وأنشطة لا تضيف قيمة، حيث يتم اعتبار عملية ما هي ذات قيمة في الجامعات إذا ما قدمت دافعا، بطريقة أو بأخرى، للطلبة والعاملين في الجامعة لتطوير وتقدم العملية التعليمية.

**2- تحديد مراكز الأنشطة:** ويمكن تعريف مركز النشاط بأنه جزء من العملية الإنتاجية تحتاج الإدارة إلى تقرير عن تكلفته بشكل مستقل، فمعاملة كل نشاط كمركز نشاط مستقل قد لا يعد اقتصاديا، بل يتم إعادة تجميع عدة أنشطة لها علاقة بعضها ببعض في مركز نشاط واحد بهدف تخفيض الكلفة والوقت، وقد حدد **(Cooper,1990)**أربعة مستويات لتحليل الأنشطة هرميا وهي:

أ- الأنشطة على مستوى الوحدة: وهي الأنشطة التي يتم أداؤها في كل مرة تنتج فيها وحدة من المنتجات .

ب-الأنشطة على مستوى الدفعة:وهي الأنشطة التي يتم أداؤها في كل مرة يتم فيها إنتاج دفعة من المنتجات دون تأثيرها بحجم الإنتاج في كل مرة.

ج- الأنشطة على مستوى المنتج: وهي التي يتم أداؤها لدعم إنتاج كل نوع من المنتجات أو الخدمات.

د- الأنشطة على مستوى التسهيلات :وهي الأنشطة التي توفر التسهيلات لعملية التصنيع بصفة عامة.

3- **تتبع التكاليف لمراكز الأنشطة:** وهنا يقوم مصمم النظام بربط تكاليف الموارد بالأنشطة المؤداة، حيث يقول **Kaplan and Atkinson,(1998)** انه يتم في هذه المرحلة حصر التكاليف من خلال النظام المالي وتوزيعها على الأنشطة.

4- **اختيار محركات التكاليف:** وتهدف هذه العملية إلى تحويل التكاليف من مراكز الأنشطة إلى المنتجات، وذلك باستخدام محركات التكاليف، حيث تمثل هذه المحركات معدلات لتحميل تكاليف كل مركز تكلفة على المنتجات بحسب ما استهلكه المنتج من كل نشاط، ويجب أن يتوافر في محرك التكلفة القدرة على قياس استهلاك المنتج الفعلي للأنشطة.

### 2-8-8 الصعوبات والمشاكل التي تواجه استخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة(ABC)

على الرغم من المزايا والمنافع الناجمة عن تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة، إلا أن هناك العديد من الصعوبات والمشاكل التي تواجه تطبيقه : **(العشماوي،2011)**

1- صعوبة توفر البيانات الكمية والنوعية والمالية والتكاليف التي تمثل المزود الرئيس للتطبيق من حيث درجة توفر البيانات.

2- مقاومة العنصر البشري للتحول من النظام التقليدي للتكاليف إلى مدخل التكاليف على أساس الأنشطة نتيجة الخوف من النتائج وضعف الخبرات وانخفاض المهارات .

3- يوجد صعوبة في تحليل الأنشطة التي تستهلك الموارد، فضلا عن صعوبة تجميع الأنشطة المتجانسة المترابطة في مجمعات للتكلفة.

4- صعوبة اختيار محركات التكلفة من النشاط للموارد ومن المنتجات للنشاط.

إن تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة يواجه العديد من المعوقات، وخاصة في المنشآت الخدمية، مثل الجامعات، ونذكر منها:

1- تعقيد عملية تقسيم التكاليف بين المساقات، وعملية البحث العلمي والأقسام الأكاديمية، حيث أن الطلبة وطاقم الجامعة من الموظفين يستفيدون من الموارد الرئيسية في الجامعات، مما يؤدي إلى صعوبة كبيرة في عملية تحديد مستفدي الموارد( Cooper and Cook,2000)(الجبالي،وآخرون،2008)

2- انعدام أو ضعف المعرفة لدى المديرين في الجامعات حول سلوك تكاليف المراكز الخدمية، مثل علاقة السبب والنتيجة، مما يعيق الإدارة من تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة(**الجبالي، وآخرون،2008**) **.(Mitchell,1996)**.

3- صعوبة تحديد مجمعات التكلفة (Cost Pools) ومحركات أو موجهات التكلفة (Cost Drivers).

4- عدم دعم الإدارة العليا لعملية تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة، حيث إن التطبيق بحاجة إلى دعم من الناحية التمويلية والفنية والتدريبية (**الجبالي وآخرون، 2008)**.

ومن المشاكل العلمية التي تواجه تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في المنشآت الخدمية صعوبة تحديد الوقت المستنفذ من خلال الموظف لنشاط معين حالة قيامه بأنشطة متعددة،

بالإضافة إلى اختلاف الوقت المستنفذ للنشاط باختلاف وحدة التكلفة، وعليه فإن استخدام معدل تكلفة النشاط عند تقدير تكلفة وحدة التكلفة قد يقود إلى نتائج خاطئة **(عدس،2007،ص61)** **( Berts and Kock ,1995,P.59)**.

إن أهم المشاكل التي تواجه تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة على المؤسسات الخدمية يمكن حصرها في المشكلتين التاليتين:

**المشكلة الأولى:** تتمثل في أن نسبة كبيرة من التكاليف تميل إلى أن تكون أنشطة على مستوى المنشأة ككل والتي يصعب تصنيفها إلى أي من الخدمات التي تقدمها المؤسسة.

**المشكلة الثانية:** وجود صعوبة كبيرة في الحصول على الكم الكافي من البيانات التي تخص المنشآت الخدمية، حيث إن الكثير من الأنشطة تميل إلى أن تشتمل على مهام بشرية غير متكررة والتي لا يمكن تسجيلها بشكل آلي **(عدس،2007، ص61)**.

## الفصل الثالث: نبذه عن جامعة اليرموك، والنظام المحاسبي المطبق فيها

1-3 التعريف بجامعة اليرموك

3−2 البيانات والإحصائيات للطلبة والعاملين فيها

3-3 طبيعة النظام المحاسبي المطبق في جامعة اليرموك

## الفصل الثالث: نبذه عن جامعة اليرموك، والنظام المحاسبي المطبق فيها

يتناول هذا الفصل تقديم لمحة موجزة عن جامعة اليرموك، وعرض أهم الإحصائيات المتعلقة بالجامعة والأرقام المتعلقة بأعداد العاملين فيها، وكذلك تقديم شرح عن طبيعة النظام المحاسبي المطبق في جامعة اليرموك.

### 3-1 التعريف بجامعة اليرموك

تقع جامعة اليرموك في مدينة اربد في شمال المملكة الأردنية الهاشمية وعلى بعد (90) كم عن العاصمة عمان، وعلى مساحة تقدر بـ 69515.180م2 في الموقع الحالي والأرض الجنوبية هذا بالإضافة إلى مساحات أرض أخرى تابعة للجامعة في مدينة اربد وفي أماكن أخرى من المملكة تقدر بـ264947.43م2 وهي ثاني جامعة أردنية من بين الجامعات الرسمية.

صدرت الإرادة الملكية السامية بتاريخ الرابع والعشرين من حزيران عام 1975م بتأسيس جامعة اليرموك حيث استقبلت جامعة اليرموك الدفعة الأولى من الطلبة في بداية العام الجامعي 1976–1977م وعددها (640)طالبا وطالبة، في حرم جامعي محدود في مدينة اربد، اعتبر حينها حرما مؤقتا وبدأت بكلية واحدة هي كلية العلوم والآداب.

تضم الجامعة (13) ثلاثعشر ة كلية كما قد اضافة الجامعة كليات جديدة مثل كلية الطب وكلية الصيدلة مؤخراً، ويبلغ عدد الأقسام فيها (55) خمسة وخمسين قسماً أكاديمياً، كما تضم الجامعة عمادتين هما عمادة البحث العلمي والدراسات العليا، وعمادة شؤون الطلبة، إضافة إلى (11) أحد عشر مركزا علميا، و (7) سبعة كراسي علمية وبحثية، ومحطة العلوم البحرية في العقبة بالاشتراك مع الجامعة الأردنية ، و(16) دائرة إدارية، وثلاثة متاحف، متحف التراث الأردني، ومتحف التاريخ الطبيعي، ومتحف المسكوكات، ومدرسة نموذجية لأبناء العاملين في الجامعة.

ويعمل في الجامعة (928) من أعضاء هيئة التدريس من مختلف الرتب والتخصصات و(1671) من العاملين من غير أعضاء هيئة التدريس. ونخبة متميزة من الطلاب مسلحة بالعلم ومحصنة بالقيم الأصيلة، والجامعة قادرة على مواكبة التطورات العلمية والتكنولوجية ومواجهة مستجدات العصر، والمنافسة على المستويين الإقليمي والدولي.

ويمكن تحديد أهم أسباب اختيار جامعة اليرموك لهذه الدراسة:

تعتبر جامعة اليرموك ثاني أقدم وأكبر الجامعات الأردنية الرسمية حيث تأسست بعد الجامعة الأردنية،وانطلاقاً من أهمية تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) ولكون الباحث يعمل فيها، ولرفد الجامعة بالمعلومات التي تمكن الإدارة العليا من اتخاذ القرارات السليمة الخاصة في الجامعة، ويمكن عرض أهم الأسباب التي أدت إلى اختيار جامعة اليرموك لإجراء هذه الدراسة:

1. تمتلك جامعة اليرموك نظاماً مالياً ومحاسبياًوإدارياًمحوسباً، ذلك يجعل عملية البحث أسهل لغاية الحصول على البيانات المالية التفصيلية والواقعية والدقيقة اللازمة لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة(ABC).

2. المساهمة من قبل الباحث كونه يعمل في الجامعة وتحديدا في الدائرة المالية منذ 10 سنوات في تطوير الأدوات المحاسبية المستخدمة في الجامعة مما يساعد في عملية التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات من خلال القياس الدقيق للتكلفة الناتجة لاستغلال الموارد.

3. تعتبر جامعة اليرموك ثاني أقدم الجامعات الأردنية حيث تأسست عام 1976م بعد تأسيس الجامعة الأردنية، حيث تعد أول مؤسسة تعليمية في شمال المملكة.

4. الوقوف على أهم العوامل التي تؤثر على عملية اتخاذ القرارات المتعلقة بتحديد سعر الخدمات التعليمية(سعر الساعة المعتمدة).

5. نشر وتوضيح مفهوم نظام التكاليف المبني على الأنشطة لدى جميع العاملين الذين لهم الدور الأكبر في تحديد الأنشطة التي تستهلك موارد الجامعة مما يؤثر على تحديد أسعار الخدمات التعليمية في الجامعة(الساعات المعتمدة).

6. لا يوجد دراسات سابقة حديثة تم من خلالها تحديد تكلفة الساعة المعتمدة لجامعة اليرموك لجميع كليات الجامعة.

7. اطلاع الباحث على الدورة المستندية التي تمر عبرها عملية تسجيل الإيرادات والنفقات وتصنيفها، بشكل يساهم في تطبيق نظام التكليف المبني على الأنشطة (ABC) لكونه يعمل في الدائرة المالية لجامعة اليرموك منذ عام 2004 وفي عدة أقسام.

يظهر الشكل رقم (1) الهيكل التنظيمي لجامعة اليرموك في جامعة اليرموك (2011)

مجلس الأمناء

رئيس الجامعة

مجلس الجامعة

مجلس العمداء

نائب الرئيس للشؤون الأكاديمية

كلية العلوم
كلية الحجاوي للهندسة التكنولوجية
كلية القانون
كلية تكنولوجيا المعلومات وعلوم الحاسوب
كلية الآداب
كلية الإعلام
كلية التربية
مركز اللغات
وحدة الامتحانات المحوسبة
كلية الفنون الجميلة
كلية الشريعة والدراسات الإسلامية
كلية التربية الرياضية
كلية الآثار والأنثروبولوجيا
كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية
كلية السياحة والفنادق
مركز تطوير أداء أعضاء الهيئة التدريسية
المدرسة النموذجية

دائرة الإنتاج والصيانة والتدريب
دائرة الرقابة الإدارية والمالية
دائرة الموارد البشرية
دائرة العلاقات العامة والإعلام
دائرة رئاسة الجامعة
الدائرة المالية
صندوق الاستثمار
دائرة الشؤون القانونية
دائرة القبول والتسجيل
مكتب إرتباط الخدمة/ عمل
مركز الحاسب والمعلومات

نائب الرئيس لشؤون البحث العلمي والعلاقات الخارجية

عمادة البحث العلمي والدراسات العليا
مركز العلوم الفيزيائية النظرية والتطبيقية
المركز الأردني للتصميم
مركز الأميرة بسمة لدراسات المرأة الأردنية
مركز التميز للخدمات المكتبية
مركز دراسات اللاجئين والنازحين والهجرة القسرية
كرسي اليونسكو للدراسات الصحراوية
دائرة المكتبة الحسينية
المحطة البحرية
مجلس إدارة المشاريع الخارجية

نائب الرئيس للشؤون الإدارية

عمادة شؤون الطلبة
دائرة الخدمات العامة
دائرة التنمية والتخطيط
دائرة اللوازم
دائرة العطاءات
مركز النطق والسمع
دائرة الأمن الجامعي
الدائرة الهندسية
مركز الملكة رانيا للدراسات الأردنية وخدمة المجتمع

**الشكل رقم (1)**

**الهيكل التنظيمي لجامعة اليرموك(2011)**

## 2-3 البياناتو الإحصائيات للطلبة والعاملين فيها

**1-الكليات:**

تعتبر الكليات في جامعة اليرموك المحرك الرئيس لتخريج الطلبة إلى السوق المحلي والخارجي، وتنفصل الكليات بتكاليفها الخاصة بها وذلك حسب الأنشطة الصادرة عنها وحسب احتياجات الطلبة فيها، ويتم تصنيف كافة التكاليف التي توجد في الموازنات الخاصة بالكليات على أنها تكاليف مباشرة.

ويظهر الجدول رقم (1) أعدد أعضاء هيئة التدريس في جامعة اليرموك موزعين حسب الجنس والكلية

**الجدول رقم (1)**

**توزيع أعضاء هيئة التدريس حسب الجنس وحسب الكلية للعام 2011.**

| الرقم | الوحدة التنظيمية | ذكر | انثى | المجموع |
|---|---|---|---|---|
| 1- | كلية الآثار والانثروبولوجيا | 37 | 3 | 40 |
| 2- | كلية الآداب | 107 | 33 | 140 |
| 3- | كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية | 51 | 23 | 74 |
| 4- | كلية التربية | 95 | 21 | 116 |
| 5- | كلية التربية الرياضية | 36 | 6 | 42 |
| 6- | كلية الحجاوي للهندسة التكنولوجية | 58 | 6 | 64 |
| 7- | كلية الشريعة والدراسات الإسلامية | 63 | 10 | 73 |
| 8- | كلية العلوم | 141 | 32 | 173 |
| 9- | كلية الفنون الجميلة | 40 | 13 | 53 |
| 10- | كلية القانون | 29 | 4 | 33 |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 11- | كلية تكنولوجيا المعلومات وعلوم الحاسوب | 31 | 27 | 58 |
| 12- | كلية الإعلام | 22 | 2 | 24 |
| 13- | كلية السياحة والفنادق | 8 | 2 | 10 |
| 14- | مركز اللغات | 14 | 14 | 28 |
| | المجموع الكلي | 732 | 196 | 928 |
| | النسبة المئوية | 78.9% | 21.1% | 100% |

المصدر التقرير السنوي لجامعة اليرموك 2012/2011.

**2-طلبة الجامعة:**

إن الطلبة هم محور العملية التعليمية، لذلك أولت الجامعة منذ نشأتها جل اهتمامها للطلبة وخلق البيئة المناسبة لهم وتأهيلهم بالعلم والمعرفة، وتنمية روح الإبداع والتميز لديهم، ليكونوا بناة حقيقيين لوطنهم في المستقبل، وتطبق الجامعة نظام الساعات المعتمدة، وتشترط المواظبة في الدراسة ولا تقبل الانتساب، وتتكون الدراسة فيها من فصلين رئيسين وفصل صيفي اختياري.

ويظهر الجدول رقم (2) أعداد الطلبة المقبولين في جامعة اليرموك على مستوى مرحلة البكالوريوس خلال العام 2011 .

## الجدول رقم (2)

**أعداد الطلبة المقبولين في الجامعة في مرحلة البكالوريوس حسب الكلية والجنس للعام 2011.**

| الرقم | الكلية | أنثى | ذكر | المجموع |
|---|---|---|---|---|
| 1- | كلية الآثار والانثروبولوجيا | 201 | 184 | 385 |
| 2- | كلية الآداب | 880 | 366 | 1246 |
| 3- | كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية | 604 | 837 | 1441 |
| 4- | كلية التربية | 699 | 146 | 845 |
| 5- | كلية التربية الرياضية | 148 | 228 | 376 |
| 6- | كلية الحجاوي للهندسة التكنولوجية | 308 | 442 | 750 |
| 7- | كلية الشريعة والدراسات الإسلامية | 516 | 313 | 829 |
| 8- | كلية العلوم | 530 | 262 | 792 |
| 9- | كلية الفنون الجميلة | 325 | 223 | 548 |
| 10- | كلية القانون | 78 | 195 | 273 |
| 11- | كلية تكنولوجيا المعلومات وعلوم الحاسوب | 260 | 149 | 409 |
| 12- | كلية الإعلام | 147 | 95 | 242 |
| 13- | كلية السياحة والفنادق | 30 | 72 | 102 |
| | المجموع الكلي | 4726 | 3512 | 8238 |
| | النسبة المئوية | %57.4 | %42.6 | %100 |

المصدر التقرير السنوي لجامعة اليرموك 2012/2011.

ويظهر الجدول رقم (3) أعداد الطلبة المسجلين خلال العام 2011 لمرحلة البكالوريوس

**الجدول رقم (3)**

**أعداد الطلبة المسجلين في الجامعة لمرحلة البكالوريوس حسب الكلية والجنس للعام 2011.**

| الرقم | الكلية | أنثى | ذكر | المجموع |
|---|---|---|---|---|
| 1- | كلية الآثار والانثروبولوجيا | 630 | 519 | 1149 |
| 2- | كلية الآداب | 3142 | 1329 | 4471 |
| 3- | كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية | 2288 | 3338 | 5626 |
| 4- | كلية التربية | 2217 | 357 | 2574 |
| 5- | كلية التربية الرياضية | 459 | 697 | 1156 |
| 6- | كلية الحجاوي للهندسة التكنولوجية | 1377 | 1574 | 2951 |
| 7- | كلية الشريعة والدراسات الإسلامية | 1550 | 776 | 2326 |
| 8- | كلية العلوم | 2045 | 939 | 2984 |
| 9- | كلية الفنون الجميلة | 781 | 631 | 1412 |
| 10- | كلية القانون | 259 | 552 | 811 |
| 11- | كلية تكنولوجيا المعلومات وعلوم الحاسوب | 1126 | 672 | 1798 |
| 12- | كلية الإعلام | 423 | 317 | 740 |
| 13- | كلية السياحة والفنادق | 30 | 70 | 100 |
| | المجموع الكلي | 16327 | 11771 | 28098 |
| | النسبة المئوية | %58.1 | %41.9 | %100 |

المصدر التقرير السنوي لجامعة اليرموك 2012/2011.

ويظهر الجدول رقم (4) أعداد الطلبة المقبولون في الجامعة في الدراسات العليا حسب الكلية والدرجة العلمية والجنس للعام 2011.

**الجدول رقم (4)**

**أعداد الطلبة المقبولين في الجامعة في الدراسات العليا حسب الكلية والدرجة العلمية والجنس للعام 2011.**

| | الدرجة العلمية | دبلوم | | ماجستير | | دكتوراه | | المجموع الكلي |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| الرقم | الكلية | أنثى | ذكر | أنثى | ذكر | أنثى | ذكر | |
| 1- | كلية الآثار والانثروبولوجيا | – | – | 8 | 2 | | | 10 |
| 2- | كلية الآداب | – | – | 49 | 68 | 13 | 21 | 151 |
| 3- | كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية | – | – | 124 | 190 | | | 314 |
| 4- | كلية التربية | 242 | 93 | 229 | 118 | 45 | 33 | 760 |
| 5- | كلية التربية الرياضية | - | – | 6 | 12 | | | 18 |
| 6- | كلية الحجاوي للهندسة التكنولوجية | – | – | 12 | 37 | – | – | 49 |
| 7- | كلية الشريعة والدراسات الإسلامية | – | – | 14 | 19 | 8 | 36 | 77 |
| 8- | كلية العلوم | – | – | 20 | 12 | – | – | 32 |
| 9- | كلية الفنون الجميلة | – | – | 9 | 9 | – | – | 18 |
| 10- | كلية القانون | – | – | 11 | 45 | | | 56 |
| 11- | كلية تكنولوجيا المعلومات وعلوم الحاسوب | 375 | 101 | 15 | 13 | – | – | 504 |
| 12- | كلية الإعلام | - | – | 23 | 37 | – | – | 60 |
| 13- | كلية السياحة والفنادق | – | – | 5 | 12 | – | – | 17 |
| | المجموع الكلي | 617 | 194 | 525 | 574 | 66 | 90 | 2066 |

ويظهر الجدول رقم (5) الطلبة المسجلين في الجامعة في الدراسات العليا حسب الكلية والدرجة العلمية والجنس

**الجدول رقم(5)**

**أعداد الطلبة المسجلين في الجامعة في الدراسات العليا حسب الكلية والدرجة العلمية والجنس للعام 2011.**

| | الدرجة العلمية | ماجستير | | دكتوراه | | المجموع الكلي |
|---|---|---|---|---|---|---|
| الرقم | الكلية | أنثى | ذكر | أنثى | ذكر | |
| -1 | كلية الآثار والانثروبولوجيا | 37 | 39 | - | - | 76 |
| -2 | كلية الآداب | 244 | 218 | 67 | 129 | 658 |
| -3 | كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية | 281 | 387 | - | - | 668 |
| -4 | كلية التربية | 607 | 342 | 237 | 261 | 1447 |
| -5 | كلية التربية الرياضية | 24 | 43 | - | - | 67 |
| -6 | كلية الحجاوي للهندسة التكنولوجية | 38 | 122 | - | - | 160 |
| -7 | كلية الشريعة والدراسات الإسلامية | 101 | 142 | 52 | 166 | 461 |
| -8 | كلية العلوم | 134 | 78 | - | - | 212 |
| -9 | كلية الفنون الجميلة | 28 | 26 | - | - | 54 |
| -10 | كلية القانون | 35 | 147 | - | - | 182 |
| -11 | كلية تكنولوجيا المعلومات وعلوم الحاسوب | 91 | 62 | - | - | 153 |
| -12 | كلية الإعلام | 39 | 65 | - | - | 104 |
| -13 | كلية السياحة والفنادق | 12 | 16 | - | - | 28 |
| | المجموع الكلي | 1671 | 1687 | 356 | 556 | 4270 |

المصدر التقرير السنوي لجامعة اليرموك 2012/2011.

**3- العاملون في الجامعة من الإداريين والفنيين**

تولي الجامعة عناية خاصة بتوفير الكوادر البشرية المؤهلة من العاملين سواء كان بتعيين الأفراد المؤهلين من أصحاب الكفاءات الذين يتم انتقاؤهم بدقة بعد إخضاعهم لامتحانات ومقابلات خاصة، أو بالتدريب والتأهيل عن طريق الدورات والندوات المتخصصة، ليبقوا على اطلاع على

أحدث ما توصل إليه العلم في مجال الإدارة أو التخصصات الفنية التي تتعلق بمجال عملهم، ليتمكنوا من مواكبة التغيرات السريعة في العالم والتقدم التكنولوجي الهائل.

بلغ عدد العاملين من الإداريين والفنيين للعام 2011 (1671) عاملا يعملون في الوحدات التنظيمية المختلفة في الجامعة، ويمكن توزيعهم حسب الجداول التالية:

يظهر الجدول رقم (6) أعداد العاملين من الإداريين والفنيين موزعين على مجموعات حسب طبيعة الوظيفة للعام 2011.

**الجدول رقم (6)**

**أعداد العاملين من الإداريين والفنيين موزعين على مجموعات حسب طبيعة الوظيفة للعام 2011.**

| طبيعة الوظائف | العدد |
|---|---|
| مجموعة الوظائف المساندة للعملية التدريسية (مهندسو المختبرات، فنيو المختبرات...الخ) | 179 |
| مجموعة الوظائف الهندسية والحرفية (الصيانة والإنتاج والدائرة الهندسية) | 106 |
| مجموعة الوظائف التعليمية (المدرسة النموذجية) | 186 |
| مجموعة وظائف الأمن الجامعي | 43 |
| مجموعة الوظائف الخدمية(تغذية، نقل، زراعة، نظافة، عامل مكتب) | 396 |
| مجموعة الوظائف الإدارية و الفنية (وتشمل باقي العاملين من غير الفئات المذكورة أعلاه) | 761 |
| المجمـــوع | 1671 |

المصدر التقرير السنوي لجامعة اليرموك 2012/2011.

ويظهر الجدول رقم (7) توزيع العاملين في جامعة اليرموك حسب مركز العمل للعام 2011.

**الجدول رقم (7)**

**توزيع العاملين في جامعة اليرموك حسب مركز العمل للعام 2011.**

| الرقم | الوحدة الإدارية | العدد |
|---|---|---|
| 1 | اتحاد الجامعات العربية | 7 |
| 2 | الدائرة المالية | 55 |
| 3 | الدائرة الهندسية | 13 |
| 4 | المدرسة النموذجية | 184 |
| 5 | المركز الأردني للتصميم | 9 |
| 6 | دائرة الأمن الجامعي | 43 |
| 7 | دائرة الإنتاج والصيانة والتدريب | 93 |
| 8 | دائرة التنمية والتخطيط | 11 |
| 9 | دائرة الخدمات العامة | 174 |
| 10 | دائرة الرقابة الإدارية والمالية | 9 |
| 11 | دائرة الشؤون القانونية | 6 |
| 13 | دائرة العطاءات | 7 |
| 14 | دائرة العلاقات العامة | 27 |
| 15 | دائرة القبول والتسجيل | 54 |
| 16 | دائرة اللوازم | 50 |
| 14 | دائرة الموارد البشرية | 63 |
| 15 | دائرة رئاسة الجامعة | 36 |
| 16 | دائرة المكتبة | 81 |
| 17 | صندوق الاستثمار لجامعة اليرموك | 6 |
| 18 | عمادة البحث العلمي والدراسات العليا | 23 |
| 19 | عمادة شؤون الطلبة | 76 |

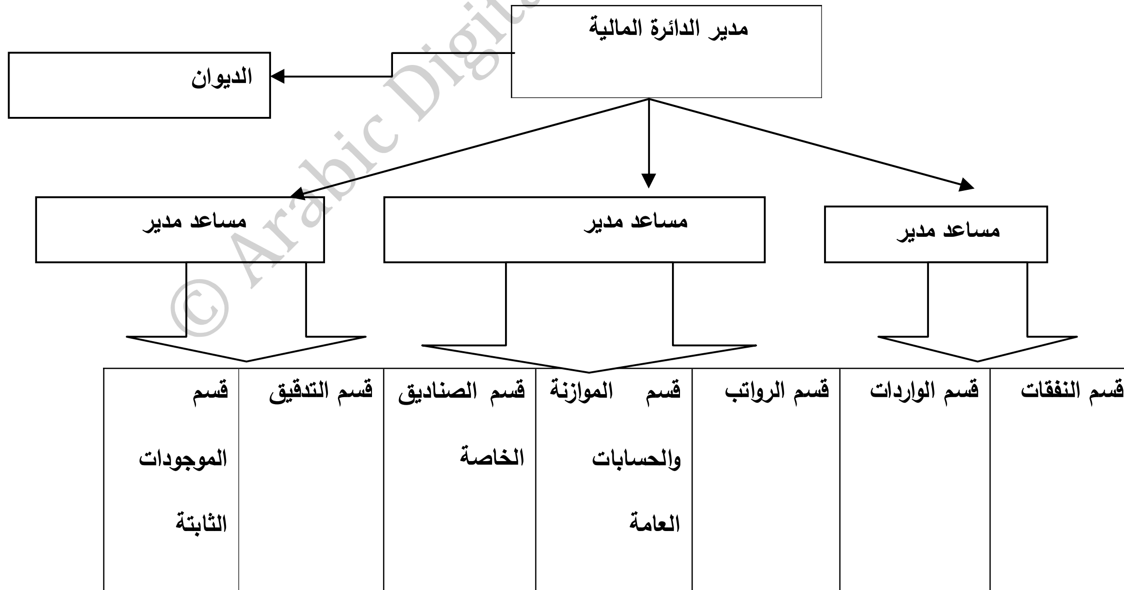
| | | |
|---|---|---|
| 1 | كرسي اليونسكو | 20 |
| 30 | كلية الآثار والانثروبولوجيا | 21 |
| 25 | كلية الآداب | 22 |
| 23 | كلية الإعلام | 23 |
| 16 | كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية | 24 |
| 17 | كلية التربية | 25 |
| 22 | كلية التربية الرياضية | 26 |
| 51 | كلية الحجاوي للهندسة التكنولوجية | 27 |
| 7 | كلية السياحة والفنادق | 28 |
| 17 | كلية الشريعة والدراسات الإسلامية | 29 |
| 59 | كلية العلوم | 30 |
| 22 | كلية الفنون الجميلة | 31 |
| 10 | كلية القانون | 32 |
| 39 | كلية تكنولوجيا المعلومات وعلوم الحاسوب | 33 |
| 3 | مركز الأميرة بسمة لدراسات المرأة الأردنية | 34 |
| 45 | مركز الحاسب والمعلومات | 35 |
| 5 | مركز اللغات | 36 |
| 14 | مركز الملكة رانيا للدراسات الأردنية | 37 |
| 3 | مركز النطق والسمع | 38 |
| 3 | مركز دراسات اللاجئين والنازحين | 39 |
| 2 | العلوم الفيزيائية النظرية والتطبيقية | 40 |
| 2 | وحدة المشاريع الخارجية | 41 |
| 6 | مركز الجودة والتطوير الأكاديمي | |
| 1449 | المجموع | |

## 3-3 طبيعة النظام المحاسبي المطبق في جامعة اليرموك

### 1-3-3 إجراءات النظام المحاسبي في جامعة اليرموك

تعتبر الدائرة المالية في جامعة اليرموك المصدر الرسمي والرئيسي للبيانات المالية المتعلقة بالجامعة، وتشمل البيانات المالية المتعلقة بالإيرادات والتكاليف الخاصة بالجامعة خلال فتره زمنية معينة والتي تساعد في عملية إعداد الموازنة العامة للجامعة، وهنا يقدم الباحث لمحة عن طبيعة عمل الدائرة المالية في الجامعة والأقسام التي تحويها ومخرجات النظام المحاسبي في الجامعة ومراحل إعداد الموازنة الخاصة بالجامعة.

ويظهر الشكل رقم (2) الهيكل التنظيمي للدائرة المالية في جامعة اليرموك




**الشكل رقم (2)**

**الهيكل التنظيمي للدائرة المالية في جامعة اليرموك**

تتبع الجامعة نظام القيد المزدوج والأساس النقدي لتسجيل ومعالجة كافة العمليات المالية الناتجة عن النشاطات التي تقوم بها الجامعة، وكذلك تقوم جامعة اليرموك باستخدام الأساس النقدي لإثبات مستحقاته المالية الناتجة عن تقديم أو الحصول على الخدمات المختلفة من المجتمع المحلي.

فيما يلي أهم الإجراءات التي يقوم بها كل قسم من أقسام الدائرة المالية في جامعة اليرموك، والدورة المحاسبية التي تستخدم في إثبات كافة العمليات المالية المتمثلة بالإيرادات والتكاليف:

**1-الإجراءات المتبعة في قسم النفقات:**

يعتبر قسم النفقات من أهم الأقسام في الدائرة المالية، ويتم من خلاله تسديد كافة المصروفات الخاصة بالجامعة عدا (الرواتب الخاصة بالعاملين)، وهذه التكاليف تشمل الخدمات أو المنتجات والسلع التي حصلت عليها الجامعة من خارج الجامعة وذلك حسب الأصول المحاسبية المتعارف عليها في الجامعة، حيث يتم تسديد كل مطالبة مالية من البند المخصص لها في الموازنة.

ويتم من خلال قسم النفقات تحويل مخصصات المبعوثين داخل وخارج المملكة، حيث يقوم قسم النفقات بإصدارسندات صرف بناءً على فواتير رسمية ومعتمدة من الدوائر التي حصلت على الخدمة أو السلعة للجامعة، ويتم توقيع سند الصرف من المحاسب الذي أعد سند الصرف ويتم إرساله إلى رئيس قسم النفقات الذي بدوره يقوم بالتأكيد على صحة ما ورد في سند الصرف المعزز بكافة المستندات المؤيدة لعملية الصرف.

يتم إرسال سند الصرف إلى قسم التدقيق الذي يقوم بتدقيق مستند الصرف ومطابقة المبلغ الوارد في الفاتورة مع المبلغ الوارد في مستند الصرف، مع مراعاة تطبيق كافة الأنظمة والتعليمات المطبقة في جامعة اليرموك، ويتم وضع رقم خاص من قبل قسم التدقيق يتم من خلاله طباعة

الشيك الخاص بسند الصرف الذي تم إعداده ويتم توقيع الشيك من قبل المفوضين بالتوقيع في الدائرة المالية والمعتمدين لدى البنك المعتمد لجامعة اليرموك.

**2- الإجراءات المتبعة في قسم الواردات:**

يتولى قسم الوار دات مهمة قبض كافة أنواع الإيرادات التي تخص الخدمات المقدمة من الجامعة، وكذالك الأموال المخصصة في الموازنة العامة للدولة، ويتم إيداعها في حسابات الجامعة المفتوحة لدى البنوك المعتمدة، ويتم تصنيفها وقيدها في الحسابات والبنود الخاصة بها.

يقوم قسم الواردات بعد نهاية يوم العمل بإرسال الأموال النقدية أو شيكات التحصيل إلى البنوك المعتمدة، ويحصل على المستندات الخاصة بإيداع الأموال المحصلة من الإيرادات وإيداع الشيكات.

ومن ثم يتم مطابقة الأموال التي تم تحصيلها فعلياً مع ما تم إثباته في النظام المحوسب، ويقوم أمين الصندوق العام بعمل يومية الصندوق العام وهو خلاصة الصناديق الفرعية في قسم الواردات، حيث يتم تصنيف الإيرادات حسب أنواعها مثل الرسوم الجامعية المقبوضة من الطلبة وإيرادات الاستثمار والإيجارات المتحققة للجامعة. ويتم إرسال اليومية إلى رئيس قسم الواردات ليعتمد ما جاء فيها،و هو الذي بدوره يرسلها إلى قسم التدقيق الذي يتم من خلاله تدقيق ومطابقة ما تضمنته اليومية.

يقوم قسم الموازنة والحسابات العامة بإدخال ما جاء في اليومية الخاصة بالصندوق العام إلى النظام المحوسب في الجامعة،و الذي من خلاله يتم طلب التقارير التي تظهر الإيرادات التي تم إثباتها وتصنيفها حسب أنواعها.

**3- الإجراءات المتبعة في قسم الرواتب:**

وهو القسم الذي يتم من خلاله تحديد وصرف الرواتب المستحقة للعاملين في الجامعة (الأكاديميين،و الإداريين و الفنيين)من خلال استخدام نظام محوسب متطور (اوراكل)، بما يتناسب وطبيعة التقارير المطلوبة لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة، ويقوم هذا القسم بإدخال كافة الأموال المستحقة للعاملين في الجامعةو المتمثلة بالرواتب الشهرية وكافة المستحقات المترتبة على العاملين.

يقوم قسم الرواتب في نهاية الشهر وبالتنسيق مع قسم التدقيق بإعداد وتدقيق كافة مستحقات العاملين والاقتطاعات الخاصة بالرواتب، ويتم طباعة الشيكات التي تتضمن المستحقات الصافية للعاملين حيث يتم توقيعها من المفوضين بالتوقيع، حسب الأنظمة والتعليمات المتبعة في الجامعة، وبعد ذلك يتم إرسالها إلى البنوك التي يتعامل معها العاملون في الجامعة.

**4. الإجراءات المتبعة في قسم الموازنة والحسابات العامة:**

يعتبر قسم الموازنة والحسابات العامة من الأقسام الهامة التي تعمل على مراقبة وتوجيه وتصنيف كافة الإيرادات والمصروفات المتعلقة بالجامعة حسب البنود المخصصة لها في الموازنة العامة للجامعة بما يضمن قيد الإيرادات والتكاليف بشكل سليم.

كما يتم من خلال قسم الموازنة والحسابات العامة بإجراء التسويات البنكية حسب الأصول، ويقوم بالعمل على إدخال كافة القيود اليومية الصادرة عن قسم النفقات وقسم الواردات وقسم الرواتب الناتجة عن العمليات المالية اليومية، ليتسنى مراقبة ومتابعة بنود الموازنة بما يتوافق مع المبالغ المخصصة لها، ويتولى قسم الموازنة كافة الإجراءات الخاصة بإعداد الموازنة في جميع مراحلها لحين اعتمادها حسب الأصول لتدخل حيز التنفيذ في بداية العام المالي.

**5- الإجراءات المتبعة في قسم الصناديق الخاصة:**

يشمل هذا القسم ثلاثة صناديق وهي صندوق إقراض الطلبة، وصندوق ادخار العاملين وصندوق تعويض نهاية الخدمة، وجميعها لها حسابات بنكية منفصلة عن الحساب الخاص بالجامعة، وكذلك عدة كراسي لغايات دعم الطلبة، ويتولى هذا القسم عملية تقديم قروض الادخار للعاملين في الجامعة حيث يقوم الموظف في الجامعة بتقديم طلب إلى صندوق الادخار، حيث يتم تحرير سند صرف بالقرض المطلوب ويتم إرسال السند إلى رئيس قسم الصناديق وبعدها يتم اعتماد القرض من قسم التدقيق ليتم إصدار وطباعة الشيك، وبعدها يتم توقيع الشيك ليكون جاهزاً للصرف من البنك المعتمد.

يتولى قسم الصناديق الخاصة، استكمال العمليات المالية والقيود الداخلية لذلك، ومن المهام الأخرى التي يقوم بها هذا القسم صرف سلف من صندوق نهاية الخدمة للعاملين المستحقين لها، ويتم تسجيل وحفظ كافة المستندات الخاصة بالعمليات المالية المعززة لعملية الصرف ويتم القيام بإجراء التسويات البنكية الخاصة بجميع الصناديق.

كما يتم من خلال قسم الصناديق الخاصة إعدادالحسابات الختامية الشهر ية لكل صندوق من الصناديق الخاصة وتكون حسابات صندوق الادخار معتمدة من المدقق الخارجي الذي يتم تحديده من قبل لجنة صندوق الادخار للعاملين في جامعة اليرموك.

**6. الإجراءات المتبعة في قسم الموجودات الثابتة:**

يشمل عمل هذا القسم بيان أداء الدوائر ومتابعة النفقات الخاصة بشراء تلك الموجودات، وبيان الانحرافات الفعلية عن المقدرة من أجل الوقوف على نقاط القوة وتبنيها والحد من نقاط الضعف التي تسبب الانحرافات السالبة، ويقوم هذا القسم بالعمل على تحديد قيم الموجودات

الخاصة بالجامعة حسب كل دائرة أو كلية أو مركز للتسهيل من مهمة الجامعة في عملية الجرد السنوية.

### 7. الإجراءات المتبعة في قسم التدقيق:

يعتبر قسم التدقيق الرابط الرئيس بين جميع الأقسام وهو القسم الذي يتم من خلاله متابعة وتدقيق وتنفيذ عمليات الصرف والقبض حسب الأصول المتعارف عليها، ويعمل على الإشراف على أعمال جميع الأقسام الأخرى بما يضمن الالتزام بكافة التعليمات الواردة في النظام المالي للجامعة، وهو القسم الذي يتم من خلاله اعتماد كافة القيود وسندات الصرف الذي يتم من خلالها قبض الإيرادات وتسديد النفقات وكافة العمليات الخاصة بجميع الأقسام.

هذا مع العلم بأن كل قسم من الأقسام في الدائرة المالية تحوي دليل وسياسات إجراءات العمل، والتي من خلالها يتم ضبط كافة العمليات الخاصة بقبض الإيرادات وتسديد كافة المطالبات المستحقة على الجامعة وذلك بدل الحصول على خدمة أو سلعة، وكذلك تدقيق عمليات القبض من خلال المطابقة بين المبالغ الفعلية والمبالغ الورقية على النظام المعمول به في جامعة اليرموك، حيث إن جميع العمليات السابقة جميعا محكومة وتخضع للأنظمة والتعليمات المعمول بها في الجامعة.

### 8- الإجراءات المتبعة في قسم الديوان:

يمثل قسم الديوان في الدائرة المالية الجهة المختصة التي يتم من خلالها استلام كافة المطالبات المستحقة على الجامعة وذلك بدل الحصول على سلعة أو خدمة مقدمة للجامعة، وكذلك كافة الكتب والمراسلات الموجهة للدائرة المالية، ويتم استلام الوثائق بشكل يومي وبأوقات محددة ويتم إدخالها إلى نظام الأرشفة بواسطة جهاز الماسح الضوئي، وبعد ذلك ترسل كافة الوثائق بعد

ختمها من قسم الديوان إلى المدير أو المساعدين في الدائرة المالية لكي يتم توزيعها على الأقسام المختصة حسب الاختصاص، أما عن الجانب الآخر من عمل الديوان وهو المراسلات الصادرة حيث يتم توثيق كافة الكتب والمراسلات الصادرة عن الدائرة المالية.

### 2-3-3 مخرجات النظام المحاسبي في جامعة اليرموك

من خلال عمل الباحث في الدائرة المالية لجامعة اليرموك منذ عام 2004 يمكن إيجاز المخرجات الناتجة عن النظام المحاسبي المستخدم فيها وذلك من خلال إعداد التقارير التالية:

- تحديد جميع التكاليف الفعلية الخاصة بالجامعة حسب تسلسلها التاريخي، حيث يمكن الاطلاع عليها من خلال النظام المستخدم ومن خلال المستندات التي تحفظ بشكل نظامي وقانوني.
- الاطلاع على جميع أنواع الإيرادات المقبوضة والمتعلقة بالرسوم الجامعية وأية إيرادات أخرى، ويتم تصنيفها حسب نوع الإيراد المحدد في الجامعة مما يساعد في إعداد الموازنة بشكل موضوعي وسليم.

ويمكن من خلال النظام المحاسبي المستخدم حصر مبالغ الرواتب على جميع المستويات الأكاديمية والإدارية والفنية، ذلك يسهم في تحديد التدفقات النقدية الخاصة بالجامعة لاسيما أن إجمالي الرواتب يمثل نسبة عالية من مجموع التكاليف السنوية.

يمكن من خلال النظام المحاسبي المستخدم في الجامعة بيان التكاليف الخاصة لكل كلية أو دائرة أو مركز في الجامعة لفترة محددة، ذلك يعود إلى النظام الالكتروني المستخدم في الجامعة والذي يشرف على تطويره بشكل دائم مركز الحاسب والمعلومات في الجامعة.

- يمكن طلب كافة التقارير التي من شأنها تسهيل مهمة العاملين في الدائرة المالية والعاملين في دائرة الرقابة المالية والإدارية، من أجل بيان أداء الكليات والدوائر والمراكز المختلفة.
- العمل على استخراج أية تقارير تتعلق بالعمل أو تطويره وذلك من خلال إيجاد البرامج الحاسوبية المسؤولة عن ذلك.
- تحديد جميع المتعاملين مع الجامعة من خلال تقديم الخدمات أو توريد وتركيب وتشغيل السلع للجامعة على مستوى الأفراد أو الشركات، وكذلك المبالغ التي صرفت لها أو قبضت منها، وذلك من خلال وضع رقم يخص كل متعامل مع الجامعة.
- التقارير الخاصة بالتسويات البنكية والتي تظهر الشيكات المحررة المصروفة والشيكات المحررة وغير المصروفة للمتعاملين مع الجامعة من أفراد أو شركات.
- استخراج التقارير التي من خلالها يتم ضبط ومراقبة تنفيذ جميع بنود الموازنة بما يضمن عدم وجود الانحرافات التي تؤدي الى زيادة التكاليف الفعلية عن التكاليف المقدرة.
- طباعة التقارير التي من خلالها يتم إعداد الموازنة العامة للجامعة الخاصة بالعام المقبل، والتي يتم إرسالها للكليات والدوائر المختلفةو المراكز في الجامعة، لعمل الموازنات الفرعية لها من خلال بيان احتياجاتها للعام المقبل ليتسنى إعداد الموازنة العامة للجامعة ككل.
- إن النظام المحوسب الذي يطبق حالياً سيساهم بشكل كبير في دعم وتعزيز تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة(ABC)، ويمكن من خلاله تحديد تكلفة الساعة المعتمدة على مستوى كل كلية من كليات الجامعة.

### 3-3-3 الإجراءات المتبعة في إعداد موازنة الجامعة وتنفيذها

تقوم الدائرة المالية بالبدء بعملية إعداد الموازنة العامة للجامعة، وذلك بالتنسيق مع لجنة إعداد الموازنة المحددة بموجب التعليمات والأنظمة الخاصة بإعدادها للعام المقبل خلال منتصف العام الجاري من كل عام، من خلال الإجراءات التي يمكن إيجازها بما يلي:

1. تبدأ الدائرة المالية في عملية إعداد الموازنة العامة للجامعة وذلك من خلال قسم الموازنة العامة والحسابات .

2. يتم إرسال نموذج لكل كلية أو دائرة أو مركز في الجامعة لغاية تحديد احتياجاتها من الموارد للعام المقبل ليتسنى للجامعة بيان قيمة التكاليف المقدرة للعام المقبل.

3. تقوم الكليات والمراكز والدوائر بتعبئة النماذج المحددة للدائرة المالية حسب الأصول وموقع من المسؤول عن الكلية أو الدائرة أو المركز.

4. يتم تجميع كافة الموازنات الفرعية لتشكل الموازنة العامة للجامعة.

5. يتم المصادقة على الموازنة العامة للجامعة من لجنة الموازنة ومن ثم يتم رفعها لمجلس أمناء الجامعة ليتم المصادقة عليها للبدء بالعمل على تنفيذها.

### 3-3-4 استعراض بنود الموازنة العامة المقدرة والفعلية

سيتم عرض بنود موازنة الجامعة المقدرة والفعلية للعام 2011 والتي كانت كما يلي:

**أولا: الإيرادات**

بلغ مجموع الإيرادات الفعلي المحصلة للفترة من 2011/1/1 إلى 2011/12/31 مبلغ(47.029.796) دينار، ويبين الجدول الآتي هذه الإيرادات:

**الباب الأول:الإيرادات الذاتية:**

| اسم الحساب | الإيرادات المقدرة 2011/دينار | الإيرادات الفعلية 2011/دينار | نسبة التحصيل (%) |
|---|---|---|---|
| إيرادات الرسوم الجامعية | 33000000 | 33654924 | 101.98% |
| ريع الأموال المنقولة وغير المنقولة | 3021500 | 3499581 | 115.82% |
| الإيرادات الأخرى | 1972500 | 1912771 | 96.97% |
| مجموع الباب الأول | 37994000 | 39067276 | 102.82% |

**الباب الثاني:مساهمة الخزينة والرسوم**

| اسم الحساب | الإيرادات المقدرة 2011/دينار | الإيرادات الفعلية 2011/دينار | نسبة التحصيل (%) |
|---|---|---|---|
| مساهمة خزينة الدولة | 630000 | 6026880 | 95.66% |
| مجموع الباب الثاني | 630000 | 6026880 | 95.66% |

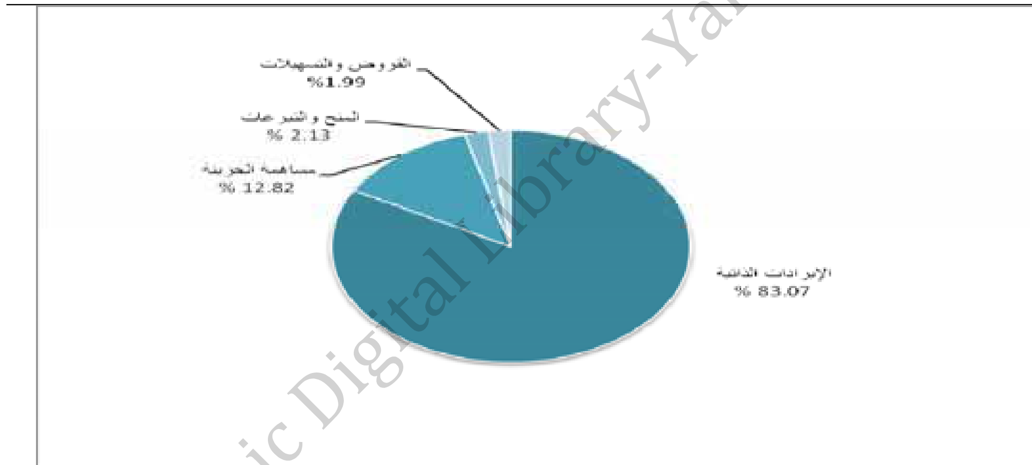


**الباب الثالث: المنح والتبرعات**

| اسم الحساب | الإيرادات المقدرة 2011/دينار | الايرادات الفعلية 2011دينار/ | نسبة التحصيل (%) |
|---|---|---|---|
| منحة الحكومة لتسديد الديون | 1000000 | 1000000 | 100% |
| مجموع الباب الثالث | 1000000 | 1000000 | 100% |

| اسم الحساب | الإيرادات المقدرة 2011/دينار | الإيرادات الفعلية 2011/دينار | نسبة التحصيل (%) |
|---|---|---|---|
| تسهيلات ائتمانية | 5673000 | 935640 | 16.49% |
| مجموع الباب الرابع | 5673000 | 935640 | 16.49% |
| **المجموع العام** | **50967000** | **47029796** | **92.27%** |

يظهر الشكل رقم (3) مصادر إيرادات الجامعة للعام 2011




**الشكل رقم (3)**

**مصادر إيرادات الجامعة للعام 2011**

من خلال الشكل السابق يلاحظ الباحث ما يلي:

1- تعتمد الجامعة على الإيرادات الذاتية لمواجهة النفقات حيث بلغت 83.07% من إجمالي الإيرادات.

2- إن الإيرادات الذاتيه لا تكفي لمواجهة جميع النفقات الخاصة بالجامعة الذي يمثل منها 83% متكررة سنويا.

3- مساهمة الخزينة تمثل 12.82% من إجمالي الإيرادات حيث إن هذه النسبة انخفضت مع زيادة أعداد الجامعات الحكومية.

4-باتت القروض ممولاً طبيعياً لا يمكن تجنبه في ظل انخفاض الدعم الحكومي للجامعات.

**ثانياً :النفقات**

بلغ مجموع النفقات الفعلية المدفوعة للفترة من 2011/1/1 لغاية 2011/12/31 مبلغ (47029796)دينار موزعة على الأبواب الواردة وعلى النحو التالي:

**الباب الأول :النفقات المتكررة**

| اسم الحساب | النفقات الفعلية 2011/دينار | النفقات المقدر 2011/دينار | نسبة الإنفاق (%) |
|---|---|---|---|
| الفصل الأول :الرواتب والعلاوات والمكافآت | **27948000** | **27909650** | **%99.86** |
| الفصل الثاني :مساهمة الجامعة في صناديق العاملين | 8100000 | 8081567 | %99.77 |
| الفصل الثالث :لوازم ومستلزمات سلعية | 1299700 | 957728 | %73.68 |
| الفصل الرابع :الخدمات والنشاطات الطلابية | 662300 | 516150 | %77.93 |
| الفصل الخامس :النفقات العامة | 2601000 | 2442656 | %93.91 |
| الفصل السادس :المساهمات | 128000 | 124426 | %97.20 |
| الفصل السابع :دعم البحث العلمي و النشر | 825000 | 793570 | %96.19 |
| الفصل الثامن :المؤتمرات العلمية والندوات | 250000 | 89791 | %35.91 |

| | | | |
|---|---|---|---|
| **مجموع الباب الأول** | **41814000** | **40915538** | **%97.85** |

**الباب الثاني :البعثات العلمية والدورات**

| اسم الحساب | النفقات الفعلية 2011/دينار | النفقات المقدر 2011/دينار | نسبة الإنفاق (%) |
|---|---|---|---|
| الفصل الأول :البعثات العلمية والدورات | 1020000 | 1004243 | %98.45 |
| **مجموع الباب الثاني** | 1020000 | 1004243 | %98.45 |



**الباب الثالث :النفقات الرأسمالية**

| اسم الحساب | النفقات الفعلية 2011/دينار | النفقات المقدر 2011/دينار | نسبة الإنفاق (%) |
|---|---|---|---|
| الفصل الأول :الكتب والدوريات | 600500 | 555000 | %92.4 |
| الفصل الثاني :معدات وآلات وأجهزة تعليمية | 555500 | 61762 | %11.1 |
| الفصل الثالث :أجهزة الحاسوب ومعدات المشاغل | 595500 | 302593 | %50.8 |
| الفصل الرابع :تجهيزات مكتبية وأثاث وسيارات وآليات | 439500 | 122007 | %27.7 |
| الفصل الخامس :مخصصات رأسمالية أخرى | 412000 | 205652 | %49.9 |
| **مجموع الباب الثالث** | **2603000** | **1247014** | **%47.9** |

**الباب الرابع :النفقات الإنمائية**

| اسم الحساب | النفقات الفعلية 2011/دينار | النفقات المقدر 2011/دينار | نسبة الإنفاق (%) |
|---|---|---|---|
| الفصل الأول :الأبنية والإنشاءات | 870000 | 126917 | %14.58 |
| الفصل الثاني :المرافق العامة | 640000 | 42989 | %6.71 |

| | | | |
|---|---|---|---|
| **مجموع الباب الرابع** | **1510000** | **169906** | **%11.25** |

**الباب الخامس : نفقات الالتزامات المدورة**

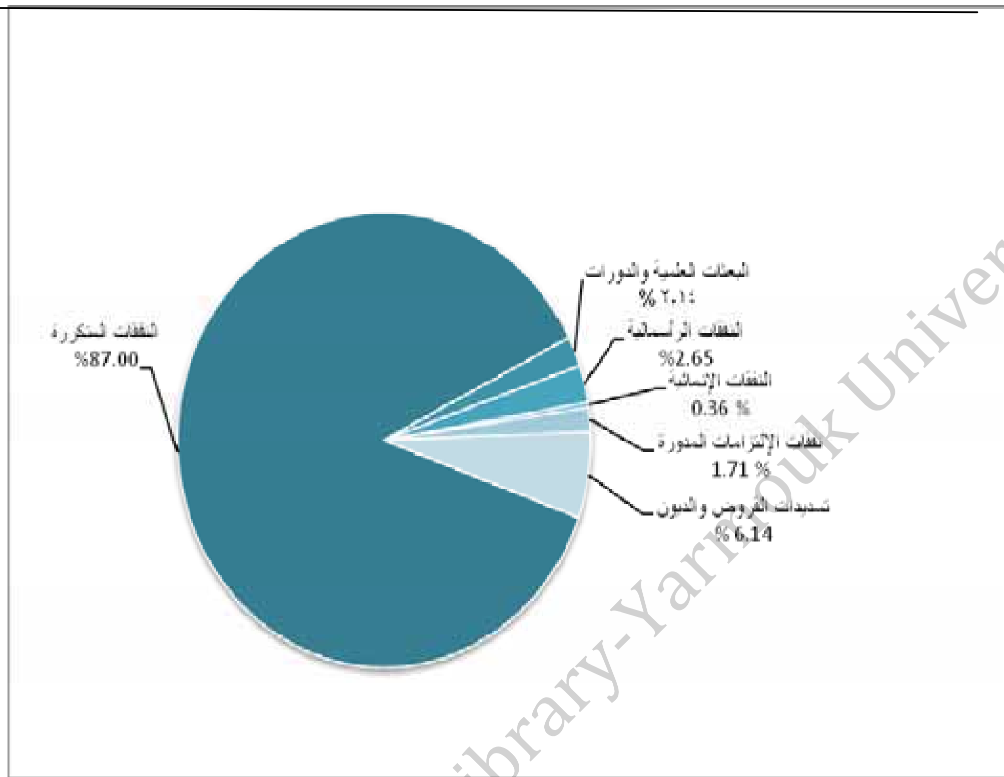
| اسم الحساب | النفقات الفعلية 2011/دينار | النفقات المقدر 2011/دينار | نسبة الإنفاق (%) |
|---|---|---|---|
| الفصل الأول :الالتزامات المتكررة | 80000 | 11156 | %13.94 |
| الفصل الثاني :الالتزامات الرأسمالية | 600000 | 564247 | %94.04 |
| الفصل الثالث :الالتزامات الإنمائية | 300000 | 230829 | %76.94 |
| **مجموع الباب الخامس** | **980000** | **806232** | **%82.26** |

**الباب السادس : تسديدات القروض والديون**

| اسم الحساب | النفقات الفعلية 2011/دينار | النفقات المقدر 2011/دينار | نسبة الإنفاق (%) |
|---|---|---|---|
| الفصل الأول :الأقساط والربا | 3040000 | 2886863 | %94.96 |
| **مجموع الباب السادس** | 3040000 | 2886863 | %94.96 |
| **المجموع العام للموازنة** | 50967000 | 47029796 | %92.27 |

المصدر التقرير السنوي للعام 2012/2011.

ويظهر الشكل رقم (4) عناصر استخدامات الأموال (الإيرادات) للعام 2011.




**الشكل رقم (4)**

**عناصر استخدامات الأموال للعام 2011**



من خلال الشكل السابق يمكن ملاحظة الأمور التالية:

1تمثل النفقات المتكرر ة ما نسبته 87% من النفقات الإجمالية للجامعة.

2. تمثل النسبة المتبقية من النفقات الإجمالية 13% لباقي الأنشطة الخاصة بالجامعة.

3. إن الزيادة في نسبة النفقات المتكررة من إجمالي النفقات تبرز أهمية تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) ومن هذه النفقات الرواتب الخاصة في العاملين في الجامعة.

4. إن نسبة 6.14% من إجمالي النفقات تستخدم لتسديد القروض والربا الخاصة بالجامعة مما يفيد أن تكلفة الدين عالية من أجل تغطية النفقات، وهذا ناتج عن العجز المستمر بزيادة النفقات على الإيرادات.

5. إن تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة يتوقع أن يسهم بشكل كبير في تعديل التوزيع الخاصة بالنفقات.

## الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية وتحليل البيانات واختبار الفرضيات

**4-1 مدى مساهمة النظام المحاسبي المطبق في جامعة اليرموك لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في جامعة اليرموك فيما يخص التكاليف المباشرة**

**4-2 مدى ملاءمة تصميم الموازنات الخاصة بالدوائر والمراكز في الجامعة لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة(ABC) فيما يخص التكاليف غير المباشرة**

**4-3 خطوات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة على البيانات المالية والإدارية الخاصة بجامعة اليرموك**

**4-4 مبررات وحاجة الجامعات لاستخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة**

**4-5 اختبار الفرضيات**

## الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية وتحليل البيانات واختبار الفرضيات

يتناول هذا الفصل الطريقة التي تم التوصل من خلالها الى سعر الساعة المعتمدة لكل كلية من الكليات، وتحليل البيانات المتعلقة بالتكاليف المباشرة وغير المياشرة، واختبار فرضيات الدراسة.

### 4-1 مدى مساهمة النظام المحاسبي المطبق في جامعة اليرموك لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في جامعة اليرموك فيما يخص التكاليف المباشرة

تعتبر جاهزية النظام المحاسبي المطبق في جامعة اليرموك من أهم العوامل التي تضمن تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة، ويبين الباحث أهم مواصفات النظام الذي تطبقه جامعة اليرموك في التسهيل لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة:

1. إن النظام المحاسبي مصمم بشكل يفصل التكاليف المباشرة لكل كلية من الكليات، وذلك حسب نظام الموازنة المعمول به في جامعة اليرموك.

2. يتم تسجيل مبالغ العمليات المالية الخاصة بالنفقات حسب البند الخاص بها.

3. النظام المستخدم مصمم ليفصل نشاط كل كلية عن الكليات الأخرى، مما يسهل من عملية تخطيط الموازنات الفرعية لكل كلية.

4. تصميم النظام المحاسبي يساعد على إجراء المقارنة بين المبالغ المدفوعة والمبالغ المخصصة، مما يعزز عملية الرقابة على الموازنات الفرعية لكل كلية.

5. من خلال النظام المطبق في الجامعة يمكن ملاحظة أن الأنشطة التي تقوم بها كلية العلوم مختلفة عن الأنشطة التي تقوم بها كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، لذا نجد أن التكاليف تختلف حسب طبيعة الكلية والموارد التي يحتاجها الطلبة للعملية التعليمية وحسب الأنشطة الخاصة بكل كلية من الكليات.

6. النظام المحاسبي مصمم ليساعد كل كلية من أجل بيان موقفها المالي بعد إجراء أية عملية مالية.

7. النظام مصمم لبيان احتياجات الكلية من الموارد اللازمة لمواجهة الأنشطة الخاصة بكل كلية، مما يساعد في عملية اتخاذ القرارات الخاصة بتحديد سعر الساعة المعتمدة لكل كلية.

**4-2 مدى ملاءمة تصميم الموازنات الخاصة بالدوائر والمراكز في الجامعة للتسهيل من تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) فيما يخص التكاليف غير المباشرة**

إن تصميم الموازنات في جامعة اليرموك بشكل يفصل بين الموازنات الفرعية لكل كلية أو دائره على حدة يجعل من تطبيق نظام التكاليف المبيني على الأنشطة اكثر فعالية ويقدم الباحث الميزات الرئيسة لتصميم الموازنات الفرعية في الجامعة كما يلي:

1. إن البنود الفعلية الواردة في كل موازنة فرعية لكل دائرة منفصلة عن البنود الفعلية لأي دائرة مما تسهل من عملية تحميل التكاليف على الكليات، مما يمكن من تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة.

2. يمكن من خلال أرقام التكاليف الفعلية المتعلقة بكل دائرة بيان الأداء الخاص بها، من خلال المقارنة بين التكاليف المقدرة والتكاليف الفعلية، ذلك يؤدي الى وضع الخطط بشكل سليم.

3. من خلال البنود الواردة في الموازنات الفرعية لكل دائرة يمكن التعرف على الخدمات التي تقدمها الدائر ة للقيام بالأنشطة الخاصة بكل كلية والتي يسببها الطلبة في الجامعة، وذلك باستهلاك الموارد المخصصة والمتاحة لكل دائرة مما يعزز الدور الرقابي على استنفاد الموارد.

4. إن بنود الموازنة الواردة تعبر عن الأنشطة التي يقوم بها كل قسم في الدائرة الواحدة، حيث يوجد في كل دائرة عدد من الأقسام تقوم بتسجيل جميع الموارد المستهلكة من حيث الجهة الطالبة للموارد والكمية والتاريخ والتكلفة.

5. من خلال عرض البنود الخاصة بالدوائر يمكن ملاحظة محركات التكاليف التي تؤدي إلى استنفاد الموارد لمواجهة الأنشطة الخاصة بالكليات.

6. إن تصميم بنود الموازنة يسهم بشكل كبير في تفعيل الدور الرقابي على استهلاك الموارد.

7. إن تصميم النموذج الخاص بالموازنة يسهم بشكل كبير في التخطيط السليم لتحديد كمية الموارد اللازمة لمواجهة الأنشطة الخاصة بالطلبة والكليات، من خلال وضع الموازنات التقديرية السليمة البعيدة عن الانحرافات.

8. إن العمل بالنموذج الحالي يساعد الجامعة في اتخاذ القرارات السليمة الخاصة بتحميل الموارد لكل دائرة بالاستناد للأنشطة الخاصة بكل كلية.

9. مساعدة الجامعة في إعداد الموازنة العامة لها بشكل سليم، مما يؤدي إلى رسم الخطط المستقبلية واتخاذ القرارات السليمة وعدم المبالغة في السعي للحصول على التمويل اللازم لتغطية العجز الخاص بالجامعة.

**3-4 خطوات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة على البيانات المالية والإدارية الخاصة بجامعة اليرموك للعام 2011.**

يبين الباحث الخطوات المتبعة في تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة على البيانات المالية والإدارية التي تم الحصول عليها، وعلى النحو الآتي:

**4-3-1 تحديد مراكز الأنشطة (الكليات) ومجمعات التكاليف (الدوائر والمراكز ) المساندة**

بالرجوع إلى الهيكل التنظيمي للجامعة وتصميم الموازنة العامة لجامعة اليرموك يمكن بيان وتحديد مراكز الأنشطة ومجمعات التكاليف في جامعة اليرموك، حيث بلغ عدد الكليات (12) اثنتي عشرة كلية وهي التي تمثل مراكز الأنشطة و بلغ عدد الدوائر والمراكز (27) وتمثل مجمعات التكاليف.

ويظهر الجدول رقم (8) مراكز الأنشطة ومجمعات التكاليف في جامعة اليرموك:

**الجدول رقم (8)**

**مراكز الأنشطة ومجمعات التكاليف في جامعة اليرموك**

| مركز Activity Center | مجمع التكاليف Cost Pools |
|---|---|
| كلية القانون | عمادة البحث العلمي والدراسات العليا |
| كلية الشريعة | دائرة التنمية والتخطيط |
| كلية العلوم | المدرسة النموذجية |
| كلية الآداب | دائرة العلاقات العامة والاعلام |
| كلية الاقتصاد والعلوم الادارية | عمادة شؤون الطلبة |
| كلية الإعلام | دائرة المكتبة |
| كلية الآثار والأنثروبولوجيا | دائرة القبول والتسجيل |
| كلية الحجاوي للهندسة التكنولوجية | الدائرة الهندسية |
| كلية تكنولوجيا المعلومات وعلوم الحاسوب | دائرة الرقابة المالية والإدارية |
| كلية الفنون الجميلة | الدائرة المالية |
| كلية التربية | دائرة الخدمات العامة |
| كلية التربية الرياضية | دائرة الموارد البشرية |

| | |
|---|---|
| دائرة الأمن الجامعي– دائرة اللوازم | |
| مركز الملكة رانيا للدراسات الانسانية وخدمة المجتمع | |
| دائرة العطاءات – دائرة القبول والتسجيل | |
| دائرة الشئون القانونية | |
| دائرة سر المجالس–دائرة الإنتاج والصيانة والتدريب | |
| مركز اللاجئين والنازحين والهجرة القسرية | |
| مركز النطق والسمع | |
| مركز الجودة لتطوير أداء الاكاديميين | |
| مركز الحاسب والمعلومات | |
| مركز اللغات – دائرة الرئاسة–مركز التصميم–مركز العلوم الفيزيائية | |



**4-3-2 تحديد عناصر و قيمة التكاليف**

تعتبر عملية التفريق بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة الخاصة بالجامعة خطوة مهمة لتحميل كل كلية ما يخصها من تلك التكاليف، وتم تحديد قيمة التكاليف المباشرة الخاصة بالكليات والتكاليف غير المباشرة والخاصة بالدوائر والمراكز في جامعة اليرموك وذلك بالرجوع إلى الحسابات الختامية كما في 2011/12/31، ويمكن تحديد العناصر الأساسية التي يمكن أن يتكون منها نظام التكاليف المبني على الأنشطة كالآتي:

1. المواد (Resources)، وهي العناصر الاقتصادية التي تستخدم للقيام بالأنشطة.
2. موضوع التكلفة (Cost Object) وهي التكلفة المراد تحديد قيمة استهلاكها من الموارد(الساعة المعتمدة).

الأنشطة (Activities)، وهي إجراءات تستخدم لتأدية عمل معين (التجارب العلمية).

3. مراكز أنشطة (Activities Center)، وهي مجموعة من الأنشطة المترابطة (الكليات).

4. محركات الموارد (Resources Drivers)، وهي العوامل المستخدمة في تحميل الموارد أو مجمعات التكلفة للأنشطة (عدد الساعات المسجلة، عدد العطاءات المنجزة).

5. مجمعات تكلفة الأنشطة (Activities Cost Pools )، وهي مجموعة التكلفة المنسوبة إلى نشاط معين (الدوائر والمراكز).

6. عنصر التكلفة (Cost Item)، تمثل القيمة المدفوعة لمورد معين وينسب لنشاط معين **(عبدالله وعبد الغني،2007،ص217)** .

ويظهر الجدول رقم (9) التكاليف الإجمالية الفعلية المباشرة الخاصة بالكليات للعام 2011م وعددها (12) كلية وحسب الجدول التالي:

**الجدول رقم (9)**

**التكاليف الإجمالية الفعلية المباشرة الخاصة بالكليات للعام 2011م.**

| الرقم | اسم الكلـية | التكاليف الفعلية للعام/2011/دينار | التكاليف المقدرة دينار/2011/دينار | النسبة المئوية للإنفاق |
|---|---|---|---|---|
| 1- | كلية القانون | **501093** | **508808** | **%98.5** |
| 2- | كلية الشريعة | **1202999** | **1225682** | **%98** |
| 3- | كلية العلوم | **3171496** | **3483985** | **%91** |
| 4- | كلية الآداب | **2574873** | **2602598** | **%99** |
| 5- | كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية | **1159167** | **1188170** | **%97.5** |
| 6- | كلية الإعلام | **425744** | **450862** | **%94** |
| 7- | كلية الآثار | **838643** | **888010** | **%94** |
| 8- | كلية الحجاوي | **1336943** | **1442263** | **%92.5** |
| 9- | كلية تكنولوجيا المعلومات | **859401** | **867517** | **%99** |
| 10- | كلية الفنون | **810941** | **901860** | **%90** |
| 11- | كلية التربية | **1778150** | **1795672** | **%99** |
| 12- | كلية التربية الرياضية | **812544** | **943385** | **%86** |
| | **الإجمالي** | **15471994** | | |

***مصاريف خاضعة لرقابة الكليات.**

كما ويظهر الجدول رقم(10) التكاليف الإجمالية الفعلية غير المباشرة الخاصة بالدوائر والمركز وحسب الجدول التالي:

**الجدول رقم (10)**

**التكاليف الإجمالية الفعلية غير المباشرة الخاصة بالدوائر والمركز**

| الرقم | اسم الكلية | التكاليف الفعلية للعام/2011/دينار | التكاليف المقدرة دينار للعام 2011 | النسبة المئوية للإنفاق |
|---|---|---|---|---|
| 1- | دائرة الرئاسة | 319097 | 342540 | %93 |
| 2- | عمادة البحث العلمي | 1437707 | 100000 | %87 |
| 3- | دائرة التنمية والتخطيط | 70573 | 70650 | %99.9 |
| 4- | المدرسة النموذجية | 1076422 | 1084950 | %99 |
| 5- | دائرة العلاقات العامة | 351277 | 396080 | %89 |
| 6- | عمادة شؤون الطلبة | 1046570 | 1230000 | %85 |
| 7- | دائرة المكتبة | 674666 | 723000 | %93 |
| 8- | دائرة القبول والتسجيل | 328574 | 329000 | %99.9 |
| 9- | الدائرة الهندسية | 293552 | 1622900 | %18 |
| 10- | دائرة الرقابة المالية والإدارية | 61946 | 62000 | %99.9 |
| 11- | الدائرة المالية | 16927852 | 17355100 | %97.5 |
| 12- | دائرة الخدمات العامة | 3557333 | 3741550 | %95 |
| 13- | دائرة الموارد البشرية | 1428904 | 1504080 | %95 |
| 14- | دائرة الصيانة | 1256796 | 1371200 | %91.6 |
| 15- | دائرة اللوازم | 824127 | 1000000 | %82 |
| 16- | مركز العلوم الفيزيائية | 7569 | 10500 | %72 |
| 17- | مركز التصميم | 50487 | 116000 | %43.5 |
| 18- | دائرة الأمن الجامعي | 620288 | 623200 | %99.5 |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 19- | مركز الملكة رانيا | 113222 | 127700 | 88.6% |
| 20- | دائرة العطاءات | 64990 | 65200 | 99.6% |
| 21- | الدائرة القانونية | 40034 | 40300 | 99% |
| 22- | دائرة سر المجالس | 25157 | 30000 | 84% |
| 23- | مركز اللاجئين والنازحين | 20230 | 21500 | 94% |
| 24- | مركز النطق والسمع | 19901 | 30500 | 65% |
| 25- | مركز تطوير أداء الهيئة التدريسية | 26331 | 32810 | 80% |
| 26- | مركز الحاسب | 524163 | 874210 | 60% |
| 27- | مركز اللغات | 390033 | 393468 | 99% |
| | المجموع الكلي | 31557802 | | |

**المصدر الدائرة المالية في جامعة اليرموك**

### 4-3-3 تحديد محركات التكلفة لتحميل التكاليف غير المباشرة

تمثل التكاليف غير المباشرة نسبة كبيرة من التكاليف الإجمالية في قطاع الخدمات ولذلك تعنى هذه النقطة بإيجاد أساس لتحميل تكاليف الخدمات المساندة وتمثل التكاليف غير المباشرة لإتمام تقديم الخدمة، ويمكن وصف التكاليف غير المباشرة بأنها التكاليف التي لا تخص خدمة معينة بذاتها حيث أنها تفيد المشروع بشكل عام (**عبداللطيف،2003**).

ويظهر الجدول رقم (11) محركات التكاليف الخاصة بالدوائر والمراكز المساندة للكليات للعام 2011 التي تستخدم كأساس لتحميل التكاليف غير ألمباشره من خلال تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC).

## الجدول رقم (11)

## محركات التكاليف الخاصة بالدوائر والمراكز المساندة للكليات للعام 2011

| الرقم | الدائرة أو المركز Cost Pool | مسبب أو محرك التكلفة(أساس التحميل) Cost Driver | مسبب أو محرك التكلفة (أساس التحميل) Cost Driver | مسبب أو محرك التكلفة (أساس التحميل) Cost Driver |
|---|---|---|---|---|
| 1 | دائرة الرئاسة | عدد الطلبة | أعضاء هيئة التدريس | |
| 2 | عمادة البحث العلمي | عدد أعضاء هيئة التدريس | عدد طلبة الجرايات | قيمة الأبحاث المدعومة |
| 3 | دائرة التنمية والتخطيط | عدد العاملين | عدد الطلبة | |
| 4 | المدرسة النموذجية | عدد العاملين | عدد الطلبة | |
| 5 | دائرة العلاقات العامة | عدد العاملين | عدد الطلبة | |
| 6 | عمادة شؤون الطلبة | عدد القروض | التأمين الطبي | عدد طلبة التشغيل/أجور |
| 7 | دائرة المكتبة | عدد حركات الإعارة لكل كليه | | |
| 8 | دائرة القبول والتسجيل | عدد الساعات المسجلة | | |
| 9 | الدائرة الهندسية | المساحات بالمتر المربع | | |
| 10 | دائرة الرقابة المالية والإدارية | عدد العاملين | عدد الطلبة | |
| 11 | الدائرة المالية | الساعات المسجلة | بعض البنود تمثل نفقات مباشرة تم إضافتها إلى موازنة الكليات. | |
| 12 | دائرة الخدمات العامة | المساحات بالمتر المربع | | |
| 13 | دائرة الموارد البشرية | تكلفة المبعوثين/باشر ة | عدد العاملين | |
| 14 | دائرة الصيانة | المساحة بالمتر المربع | | |
| 15 | دائرة اللوازم | المستهلكات الفعلية | عدد طلبات الشراء وعدد قرارات الشراء/المنجزة. | عدد الأجهزة الخاضعة لعقود الصيانة |
| 16 | مركز العلوم الفيزيائية | طلبة كلية العلوم | | |
| 17 | مركز التصميم | طلبة كلية الفنون | | |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 18 | دائرة الأمن الجامعي | عدد موظفي الأمن | | |
| 19 | مركز الملكة رانيا | عدد الطلبة | | |
| 20 | دائرة العطاءات | عدد العطاءات | عدد العطاءات ألمنجزه لكل كلية | |
| 21 | الدائرة القانونية | عدد الطلبة | | |
| 22 | دائرة سر المجالس | عدد المدرسين | | |
| 23 | مركز اللاجئين والنازحين | عدد الطلبة | | |
| 24 | مركز النطق والسمع | عدد الطلبة | | |
| 25 | مركز تطوير أداء الهيئة التدريسية | عدد المدرسين | | |
| 26 | مركز الحاسب والمعلومات | عدد الطلبة | عدد المدرسين | |
| 27 | مركز اللغات | عدد الطلبة المسجلين | المساقات ل.ز | 111-101-99 |

المصدر من إعداد الباحث

من خلال الجدول السابق الذي يظهر اسس لتحميل التكاليف غير المباشرة يلاحظ الباحث ما يلي:

1. تم تحديد محركات التكاليف من خلال الرجوع الى طبيعة كل دائرة أو مركز.
2. تم الاكتفاء باستخدام الأساس التقليدي لبعض الدوائر والمراكز لتحميل التكاليف وهو عدد الطلبة وذلك يعود لعدم وجود علاقة بين الأنشطة التي تصدر عن الطلبة مع تلك الموارد التي تستنفد من قبل المراكز أو الدوائر.
3. إن تحديد أساس واضح وعادل لتحميل التكاليف غير المباشرة يعتمد على النظام المحوسب المستخدم في الجامعة حيث يتم من خلاله تصنيف التكاليف حسب كل كلية من الكليات.

4. تم استخدام المساحات بالمتر المربع لتحميل التكاليف الخاصة بدائرة الصيانة والخدمات العامة وذلك يعود إلى عدم وجود برنامج محوسب يساعد في تقديم تقرير يظهر التكاليف الخاصة بالأعمال المنجزة لكل كلية من الكليات.

5. من خلال النظام المحوسب تم تحديد أساس عادل لتحميل التكاليف الخاصة بمركز اللغات حيث تم استخراج عدد الساعات المسجلة من قبل كل كلية من الكليات للمساقات التي تدَرس من قبل مركز اللغات.

6. في ظل النظام المحوسب الجديد الذي طبق في بداية العام 2014 سيتم بشكل سهل تحديد أساس واقعي لتحميل التكاليف غير المباشرة الخاصة بالدوائر والمراكز.

### 4-3-4 خطوات تحديد تكلفة الساعة المعتمدة حسب النظام التقليدي لتحميل التكاليف على البيانات المالية والإدارية في جامعة اليرموك

**إن الخطوات الرئيسة التي تستخدم في تحديد سعر الساعة المعتمدة حسب النظام التقليدي لتحميل التكاليف يكون بشكل مبسط حيث يتم تحميل التكاليف غير المباشرة على أساس أعداد الطلبة في كل كلية من الكليات، دون اللجوء إلى محركات تكلفة أخرى وكما يلي:**

1- تحديد عدد الطلبة المسجلين في الجامعة على مستوى كل كلية.

تم الرجوع إلى دائرة القبول والتسجيل في الجامعة لمعرفة أعدد الطلبة المسجلين للعام 2011 من أجل استخدام عدد الطلبة في كل كلية لتحميل التكاليف من أجل الوصول إلى تكلفة الساعة المعتمدة وتكلفة الطالب السنوية.

ويظهر الجدول رقم (12) الوزن النسبي لكل كلية من كليات الجامعة حسب عدد الطلبة في مرحلة البكالوريوس والدراسات العليا للفصل الثاني والصيفي للعام الجامعي2011/2010 والفصل الأول للعام الجامعي 2012/2011 ليتناسب مع العام المالي 2011.

**الجدول رقم(12)**

**الوزن النسبي لكل كلية من كليات الجامعة حسب عدد الطلبة في مرحلة البكالوريوس والدراسات العليا:**

| الرقم | اسم الكلية | عدد الطلبة | الوزن النسبي |
|---|---|---|---|
| 1- | كلية القانون | 1118 | 0.031 |
| 2- | كلية الشريعة والدراسات الاسلامية | 2983 | 0.084 |
| 3- | كلية العلوم | 3107 | 0.087 |
| 4- | كلية الآداب | 5387 | 0.151 |
| 5- | كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية | 6869 | 0.192 |
| 6- | كلية الإعلام | 983 | 0.028 |
| 7- | كلية الآثار والانثروبولوجيا | 1097 | 0.031 |
| 8- | كلية الحجاوي للهندسة التكنولوجية | 3458 | 0.097 |
| 9- | كلية تكنولوجيا المعلومات | 2871 | 0.080 |
| 10- | كلية الفنون الجميلة | 1576 | 0.044 |
| 11- | كلية التربية | 4803 | 0.135 |
| 12- | كلية التربية الرياضية | 1455 | 0.041 |
| | **إجمالي عدد الطلاب** | **35707** | |

- **المصدر دائرة القبول والتسجيل في جامعة اليرموك.**

2- تحديد التكاليف المباشرة المتعلقة بكل كلية من الكليات.

3- تحديد التكاليف غير المباشرة لكل كلية من خلال ضرب قيمة التكاليف غير المباشرة الكلية بالوزن النسبي لعدد الطلبة في كل كلية من الكليات.

4- تحديد قيمة التكاليف الإجمالية لكل كلية والتي تتضمن التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة.

5- تحديد عدد الساعات المعتمدة والمسجلة من قبل الطلبة وذلك للوصول إلى تكلفة الساعة المعتمدة على مستوى كل كلية.

ويظهر الجدول رقم (13) عدد الساعات المسجلة حسب كل كلية للعام 2011 لجميع المراحل الدراسية:

**الجدول رقم (13)**

**عدد الساعات المسجلة حسب كل كلية للعام 2011 لجميع المراحل الدراسية**

| اسم الكليـــــة | عدد الساعات الفعلية |
|---|---|
| كلية القانون | 33552 |
| كلية الشريعة | 95763 |
| كلية العلوم | 102842 |
| كلية الآداب | 169982 |
| كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية | 219034 |
| كلية الإعلام | 32001 |
| كلية الآثار والانثروبولوجيا | 34737 |
| كلية الحجاوي-الهندسية | 115593 |
| كلية تكنولوجيا المعلومات | 80773 |
| كلية الفنون | 54273 |

| | |
|---|---|
| كلية التربية | 130551 |
| كلية التربية الرياضية | 50319 |
| **الإجمالي** | 1119415 |

- المصدر مركز الحاسب والمعلومات في جامعة اليرموك.

فيما يتعلق بالجدول السابق تم الحصول على عدد الساعات المسجلة للفصل الثاني والصيفي 2011/2010 والفصل الأول 2012/2011 لكي تتلاءم مع العام المالي 2011.

6-تحديد تكلفة الساعة المعتمدة من خلال قسمة إجمالي التكاليف على عدد الساعات الفعلية المسجلة في كل كلية.

7-تحديد تكلفة الطالب السنوية من خلال قسمة إجمالي التكاليف على عدد الطلبة المسجلين في كل كلية.

ويظهر الجدول رقم (14) عملية احتساب تكلفة الطالب وتكلفة الساعة المعتمدة للكليات وذلك حسب النظام التقليدي:

**الجدول رقم(14)**

**تكلفة الطالب السنوية و تكلفة الساعة المعتمدة للكليات وذلك حسب النظام التقليدي:**

| الكلية | عدد الطلبة 1 | الوزن النسبي 2 | إجمالي التكاليف غير المباشرة 3 | حصة الكلية من التكاليف غير المباشرة 2*3=4 | إجمالي التكاليف المباشرة 5 | إجمالي التكاليف 5+4=6 | عدد الساعات المسجلة 7 | متوسط تكلفة الطالب السنوية 1/6=8 | متوسط تكلفة الساعة 7/6=9 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| **الاقتصاد** | 6869 | 0.19 | 31557802 | 5995982 | 1159166 | 7155148 | 219034 | 1042 | 33 |
| **العلوم** | 3107 | 0.09 | 31557802 | 2840202 | 3171496 | 6011698 | 102842 | 1935 | 58 |
| **الشريعة** | 2983 | 0.08 | 31557802 | 2524624 | 1202999 | 3727623 | 95763 | 1250 | 39 |
| **الآداب** | 5387 | 0.15 | 31557802 | 4733670 | 2574873 | 7308543 | 169982 | 1357 | 43 |
| **التربية** | 4803 | 0.13 | 31557802 | 4102514 | 1778149 | 5880663 | 130551 | 1224 | 45 |
| **القانون** | 1118 | 0.03 | 31557802 | 946734 | 501092 | 1447826 | 33552 | 1295 | 43 |
| **تكنولوجيا المعلومات** | 2871 | 0.08 | 31557802 | 2524624 | 859400 | 3384024 | 80773 | 1179 | 42 |
| **الحجاوي** | 3458 | 0.1 | 31557802 | 3155780 | 1336943 | 4492723 | 115593 | 1299 | 39 |
| **التربية الرياضية** | 1455 | 0.04 | 31557802 | 1262312 | 812551 | 2074863 | 50316 | 1426 | 41 |
| **الفنون** | 1576 | 0.04 | 31557802 | 1262312 | 810940 | 2073252 | 54573 | 1316 | 38 |
| **الإعلام** | 983 | 0.03 | 31557802 | 946734 | 425743 | 1372477 | 31983 | 1396 | 43 |
| **الآثار** | 1097 | 0.03 | 31557802 | 946734 | 838642 | 1785376 | 34737 | 1628 | 51 |
| المجموع | **35707** | 1 | 31557802 | 31557802 | 15471994 | 47029796 | 1119415 | | |



من خلال النتائج المبينة في الجدول السابق يمكن ملاحظة ما يلي:

1. إن تكلفة الساعة المعتمدة تم الوصول إليها بشكل تقليدي على أساس عدد الطلبة لكل كلية وذلك باستخدام الوزن النسبي لكل كلية من إجمالي عدد الطلبة للجامعة ككل.

2. تم استخدم عدد الطلبة كأساس لتحميل التكاليف غير المباشرة والتي تمثل نسبة عالية بواقع 67%من إجمالي التكاليف من خلال قسمة اجمالي التكاليف غير المباشرة على اجمالي التكاليف الكلية للعام 2011 (47029796/31557802).

3. تم الوصول إلى متوسط تكلفة الطالب السنوية من خلال قسمة التكاليف الإجمالية المباشرة وغير المباشرة على عدد الطلبة المسجلين لكل كلية من كليات الجامعة.

4. بلغت أدني تكلفة للساعة المعتمدة حسب النظام التقليدي في كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية حيث بلغت (33)ديناراً وذلك يعود إلى زيادة عدد الطلبة في الكلية لكونه المعيار الوحيد لتحميل التكاليف غير المباشرة.

5. بلغت أعلى تكلفة للساعة المعتمدة حسب تطبيق النظام التقليدي لدى كلية العلوم بواقع(58) ديناراً ذلك يعود إلى انخفاض عدد الطلبة في الكلية وارتفاع النفقات المباشرة الخاصة بالكلية.

6. ارتفاع عدد الطلبة أدى إلى تحميل طلبة كلية الاقتصاد مبلغاً أعلى مما يجب أن يكون.

7. انخفاض عدد الطلبة في كلية العلوم أدى إلى تحميل طلبة كلية العلوم أقل مما يجب أن يكون.

8. إن عدد الطلبة كأساس لتوزيع إجمالي التكاليف المباشرة وغير المباشرة لا يعطي التكلفة الحقيقية لمتوسط تكلفة الطالب ومتوسط تكلفة الساعة المعتمدة.

9. أدى ارتفاع عدد أعضاء هيئة التدريس في كلية العلوم إلى ارتفاع التكاليف المباشرة مما ساهم في زيادة تكلفة الساعة المعتمدة على مستوى طلبة كلية العلوم.

10. إن انخفاض عدد أعضاء هيئة التدريس في كلية الاقتصاد أدى إلى انخفاض حصة الطلبة من التكاليف المباشرة.

11. إن عدد الساعات المسجلة تمثل ساعات الفصل الثاني والصيفي للعام 2011/2010 والفصل الأول للعام 2012/2011، وذلك لكي ينسجم مع تحميل التكاليف الفعلية للعام 2011.

**4-3-5 خطوات تحديد تكلفة الساعة المعتمدة حسب تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على البيانات المالية والإدارية الخاصة بجامعة اليرموك(Horngren,*et.al.*,2012) .**

تقوم الفكرة الرئيسة من تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة على التمييز بين التكاليف، حيث يمكن تصنيف التكاليف حسب ارتباطها بالخدمة (الطالب) إلى تكاليف مباشرة وتكاليف غير مباشرة، ومن ناحية أخرىيمكن تصنيفها حسب ارتباطها بحجم الخدمات المقدمة بناءً على عدد الساعات المعتمدة المسجلة إلى تكاليف ثابتة ومتغيرة.

**1- تحديد موضوع التكلفة**

إن الهدف الأساسي من تحديد موضوع التكلفة هو الوصول إلى تكلفة الساعة المعتمدة وتكلفة الطالب السنوية على مستوى كل كلية من كليات الجامعة .

**2- تحديد التكاليف المباشرة المرتبطة بمراكز الأنشطة**

تعتبر عملية تحديد التكاليف المباشرة الخاصة بالكليات في جامعة اليرموك هامة جداً للوصول إلى تحديد تكلفة الساعة المعتمدة على مستوى كل كلية، ويضاف إلى التكاليف المباشرة حصتها من التكاليف غير المباشرة.

**3- تحديد الأنشطة ومحركات التكاليف والأسس المناسبة لتحميل التكاليف غير المباشرة**

تمثل التكاليف غير المباشرة الخاصة بالجامعة والمرتبطة بالدوائر والمراكز المساندة نسبة عاليه جداً مما يجعل من تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ضرورة للمساهمة بشكل فاعل لتحديد سعر الساعة المعتمدة، ومن الأسس المستخدمة في تحميل التكاليف غير المباشرة (عدد الساعات المسجلة،وعدد طلبات وقرارات الشراء،و عدد الكتب المعارة،و عدد العطاءات المنجزة،و المساحات بالمتر المربع).

**4- تحديد التكاليف غير المباشرة المرتبطة بالكليات وأساس لتحميل التكاليف.**

يتم تحديد نصيب كل كلية من التكاليف غير المباشرة والمرتبطة بشكل مباشر بالكليات، ويتم قيده من خلال الموازنة الفرعية للدائرة المالية مثل (حوافز العاملين، و مساهمة الجامعة بالضمان الاجتماعي، و مساهمة الجامعة في صندوق ادخار العاملين).

**5- تحديد أساس لتحميل التكاليف غير المباشرة**

يتم في هذه المرحلة تحديد الأسس الأكثر ملاءمة لتحميل التكاليف غير المباشرة الخاصة بالدوائر والمراكز على الكليات للوصول إلى نصيب كل كلية من التكاليف غير المباشرة بشكل ملائم.

**6- تحديد قيمة التكاليف غير المباشرة المحملة لكل كلية من الكليات**

يتم في هذه المرحلة تحديد نصيب كل كلية من الكليات من التكاليف غير المباشرة حسب تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة.

ويظهر الجدول رقم (15) حصة كل كلية من التكاليف غير المباشرة والخاضعة لرقابة الدوائر والمراكز المساندة حسب نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC للعام 2011.

**الجدول رقم (15)**

**حصة كل كلية من التكاليف غير المباشرة والخاضعة لرقابة الدوائر والمراكز المساندة حسب نظام التكاليف المبني على الأنشطةABC للعام 2011.**

| الكلية / الدائرة المركز | الاقتصاد | العلوم | الشريعة | الآداب | التربية | القانون | تكنولوجيا المعلومات | الحجاوي الهندسية | التربية الرياضية | الفنون | الإعلام | الآثار |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| رئاسة الجامعة | 23521 | 60631 | 23521 | 43121 | 34758 | 11238 | 25350 | 30054 | 16726 | 19601 | 12683 | 18294 |
| عمادة البحث العلمي | 40690 | 550667 | 69042 | 208873 | 179204 | 11720 | 40075 | 99437 | 10169 | 5202 | 109256 | 113371 |
| التنمية والتخطيط | 5868 | 13718 | 5789 | 11101 | 9198 | 2617 | 4599 | 5075 | 3330 | 4203 | 1903 | 3172 |
| المدرسة النموذجية | 207073 | 93664 | 89925 | 162396 | 144791 | 33703 | 86862 | 104245 | 43862 | 47510 | 29633 | 33070 |
| عمادة شؤون الطلبة | 201737 | 91066 | 87432 | 157893 | 140776 | 32769 | 84149 | 101354 | 42646 | 46192 | 28812 | 32153 |
| المكتبة | 78566 | 63274 | 78214 | 144696 | 117102 | 21750 | 30714 | 44731 | 18982 | 28825 | 20827 | 26979 |
| القبول والتسجيل | 64291 | 30186 | 28109 | 49893 | 38320 | 9848 | 23709 | 33929 | 14770 | 15930 | 9393 | 10196 |
| الدائرة الهندسية | 31644 | 64648 | 18930 | 34277 | 29383 | 2825 | 19438 | 25428 | 21086 | 25993 | 9041 | 10858 |

| | | | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| الرقابة المالية والإدارية | 4566 | 11770 | 4566 | 8371 | 6748 | 2182 | 4921 | 5834 | 3247 | 3805 | 2384 | 3551 |
| المالية | 2459373 | 1180033 | 1086026 | 1962127 | 1744427 | 410308 | 1048918 | 1262730 | 536828 | 583478 | 364011 | 412428 |
| الخدمات العامة | 383466 | 783421 | 229395 | 415376 | 356076 | 34238 | 235558 | 308142 | 255525 | 314990 | 109562 | 131584 |
| الموارد البشرية | 104861 | 133240 | 42906 | 346629 | 135319 | 29340 | 178798 | 181267 | 51189 | 155097 | 39179 | 31077 |
| الصيانة | 133478 | 276781 | 81045 | 146751 | 125801 | 12056 | 83222 | 108866 | 90276 | 111285 | 38708 | 46488 |
| اللوازم | 63372 | 35650 | 69751 | 41218 | 113961 | 39734 | 12733 | 56890 | 61308 | 32819 | 215331 | 81315 |
| مركز العلوم الفيزيائية | 0 | **7568** | | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| مركز التصميم | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | **50487** | 0 | 0 |
| الأمن الجامعي | 99246 | 74435 | 49623 | 49623 | 62029 | 24812 | 62029 | 37217 | 49623 | 24812 | 37217 | 49623 |
| مركز الملكة رانيا | 21336 | 10237 | 9422 | 17022 | 15134 | 3560 | 9100 | 10955 | 4657 | 5062 | 3158 | 3578 |
| **الكلية الدائرة/المركز** | **الاقتصاد** | **العلوم** | **الشريعة** | **الآداب** | **التربية** | **القانون** | **تكنولوجيا المعلومات** | **الحجاوي** | **التربية الرياضية** | **الفنون** | **الإعلام** | **الآثار** |
| العطاءات | 9121 | 14822 | 3421 | 4561 | 2280 | 2280 | 3421 | 7981 | 3421 | 4561 | 4561 | 4561 |
| القانونية | 7544 | 3620 | 3331 | 6019 | 5351 | 1259 | 3218 | 3874 | 1647 | 1790 | 1117 | 1265 |
| سر المجالس | 4839 | 2189 | 2102 | 3795 | 3384 | 788 | 2023 | 2436 | 1025 | 1110 | 693 | 773 |
| مركز اللاجئين | 3892 | 1760 | 1690 | 3052 | 2721 | 633 | 1627 | 1959 | 824 | 893 | 557 | 622 |

| | | | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| والنازحين | | | | | | | | | | | | |
| مركز النطق والسمع | 3828 | 1732 | 1663 | 3002 | 2677 | 623 | 1600 | 1927 | 811 | 878 | 548 | 611 |
| مركز تطوير أداء الهيئة التدريسية | 2189 | 5118 | 2160 | 2142 | 3432 | 976 | 1716 | 1893 | 1243 | 1568 | 710 | 1183 |
| مركز الحاسب | 41413 | 102330 | 43187 | 82824 | 68625 | 19523 | 34313 | 37862 | 27847 | 31357 | 14200 | 23664 |
| مركز اللغات | 99267 | 38708 | 51217 | 99367 | 65027 | 13931 | 24329 | 32859 | 40698 | 31315 | 19049 | 21649 |
| العلاقات العامة | 66197 | 31762 | 29232 | 52813 | 46954 | 11044 | 28233 | 33988 | 14449 | 15705 | 9798 | 11101 |
| **مجموع التكاليف غير المباشرة** | **4179939** | **3862711** | **2074743** | **4071032** | **33964407** | **706756** | **2077656** | **2598004** | **1296099** | **1601400** | **902650** | **1055223** |



**من خلال الجدول أعلاه يلاحظ الباحث ما يلي:**

1- تمت عملية تحميل التكاليف غير المباشرة المتعلقة في الدوائر والمراكز المساندة من خلال تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC).

2- إن التكاليف غير المباشرة والخاضعة لرقابة الدوائر والمراكز المساندة تمثل ما نسبته 59% من إجمالي التكاليف للعام 2011، بعد تطبيق نظام التكاليف المبني على

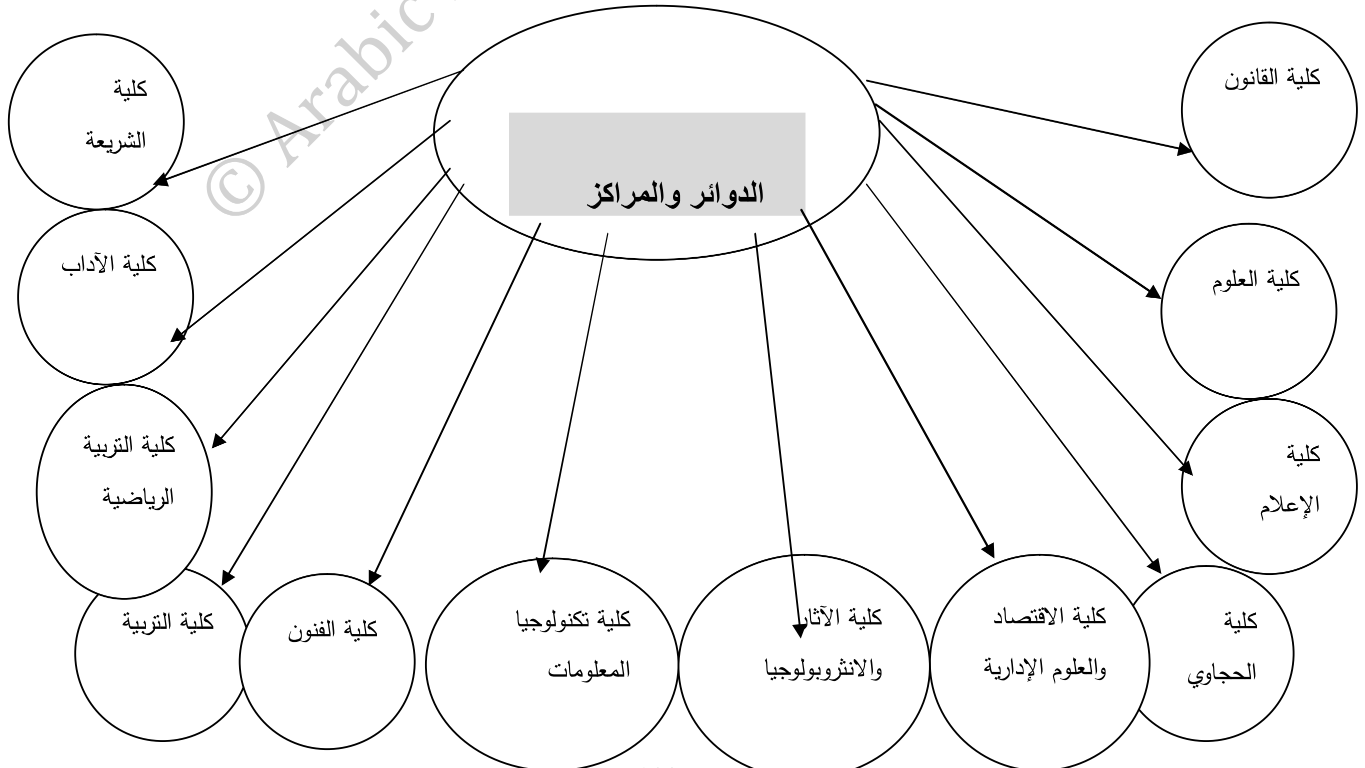
الأنشطة (ABC ) في حين كانت تمثل 67% من خلال تطبيق النظام التقليدي لتحميل التكاليف غير المباشرة.

3- تم تحديد أساس لتحميل التكاليف غير المباشرة المتعلقة بالدوائر والمراكز المساندة وذلك بتحديد محركات التكاليف الرئيسة التي تعبر عن الأنشطة التي تستهلك الموارد المتوفرة في الجامعة والناتجة عن الطلبة(المنتجات).

4- إن عملية تحميل التكاليف غير المباشرة المتعلقة بـ27 دائرة ومركز على 12 كلية للعام 2011 أظهرت بشكل كبير في ظل الإمكانيات المحوسبة المتاحة لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في تحميل التكاليف غير المباشرة.

**ويظهر الشكل (5) تحميل التكاليف غير المباشرة وغير الخاضعة لرقابة الكليات على الكليات (تكاليف الدوائر والمراكز المساندة)هنا سوف يتم استخدام معدلات توزيع حسب الأنشطة الخاصة بكل كلية.**

**الشكل رقم (5) تحميل التكاليف غير المباشرة غير الخاضعة لرقابة الكليات على كليات الجامعة**



5- من خلال تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة على تحميل التكاليف غير المباشرة، ظهرت التكاليف الحقيقية الخاصة بكل كلية، مما يسهم بشكل كبير في تفعيل دور التخطيط والرقابة ويسهم في اتخاذ القرار ات المتعلقة بتحديد أسعار الخدمات التعليمية المقدمة(الساعة المعتمدة) بشكل منهجي ومدروس ودقيق.

6- إن إيجاد أساس لتحميل التكاليف غير المباشرة يحدد بشكل دقيق نصيب كل كلية منها، مما يساعد في تحديد التكاليف الخاصة بلكليات ويؤدي إلى اتخاذ القرارات الخاصة بتحديد أسعار الساعات المعتمدة (الخدمات التعليمية).

7- إن استخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة يحدد بشكل واضح كمية وتكلفة الموارد التي تعزى لأنشطة صادرة عن الكليات.

**7- تحديد قيمة التكاليف الإجمالية المباشرة وغير المباشرة الخاصة بكل كلية**

ويتم في هذه المرحلة تحديد القيمة الإجمالية للتكاليف ويتم من خلالها تحديد تكلفة الساعة المعتمدة، وتكلفة الطالب السنوية لكل كلية من كليات الجامعة.

ويظهر الجدول رقم (16) عملية تحديد تكلفة الساعة المعتمدة وتكلفة الطالب السنوية حسب تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC).

ان المبالغ الورده في العمود رقم(1) الذي يظهر في الجدول رقم (16) تمثل التكاليف المباشرة للكلية اضافه الى التكاليف المباشرة من التكاليف غير المباشرة و التي تخص(حوافز وضمان اجتماعي وبدل الاشراف ومساهمة الجامعة بصندوق الادخار : كانت التكاليف المباشرة لكلية الاقتصاد في الجدول رقم (14) مبلغ 1159166ديناراً وعند تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة تم اضافة مبلغ 275255 دينار ليصبح مبلغ 1434421 دينار وكذلك لجميع الكليات

## الجدول رقم (16)

**عملية تحديد تكلفة الساعة المعتمدة وتكلفة الطالب السنوية حسب تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC).**

| الكلية | التكاليف المباشرة 1 | التكاليف غير المباشرة 2 | التكاليف الإجمالية 2+1=3 | عدد الساعات المسجلة 4 | تكلفة الساعة 4/3=5 | عدد الطلبة 6 | تكلفة الطالب السنوية 6/3=7 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| الاقتصاد | 1434421 | 4179939 | 5614360 | 219034 | 26 | 6869 | 817 |
| العلوم | 3978341 | 3862711 | 7841052 | 102842 | 76 | 3107 | 2524 |
| الشريعة | 1376575 | 2074743 | 3451318 | 95763 | 36 | 2983 | 1157 |
| الآداب | 3303690 | 4077032 | 7380722 | 169982 | 43 | 5387 | 1370 |
| التربية | 2182163 | 3396407 | 5578570 | 130551 | 43 | 4803 | 1161 |
| القانون | 612730 | 706756 | 1319486 | 33552 | 39 | 1118 | 1180 |
| تكنولوجيا المعلومات | 1105655 | 2077656 | 3183311 | 80773 | 39 | 2871 | 1109 |
| الحجاوي | 1474828 | 2598004 | 4072832 | 115593 | 35 | 3458 | 1178 |
| التربية الرياضية | 1079553 | 1296099 | 2375652 | 50319 | 47 | 1455 | 1633 |
| الفنون | 1022684 | 1601400 | 2624084 | 54273 | 48 | 1576 | 1665 |
| الإعلام | 557509 | 902650 | 1460159 | 32001 | 46 | 983 | 1485 |
| الآثار | 1073027 | 1055223 | 2128250 | 34737 | 61 | 1097 | 1940 |
| | 19201176 | 27828620 | 47029796 | 1119420 | 42 | **35707** | 1317 |

من خلال الجدول السابق يمكن ملاحظة ما يلي:

1- نجاح تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة حيث تم الوصول إلى تكلفة الساعة المعتمدة وتكلفة الطالب السنوية حسب كل كلية

2- تم تحديد تكلفة الساعة المعتمدة لكل كلية على حدة من خلال قسمة قيمة التكاليف الإجمالية لكل كلية على عدد الساعات المعتمدة والمسجلة، وظهرت أعلى تكلفة لدى كلية العلوم حيث بلغت (76)ديناراً وكانت اقل تكلفة لدى كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية حيث بلغت (26)ديناراً .

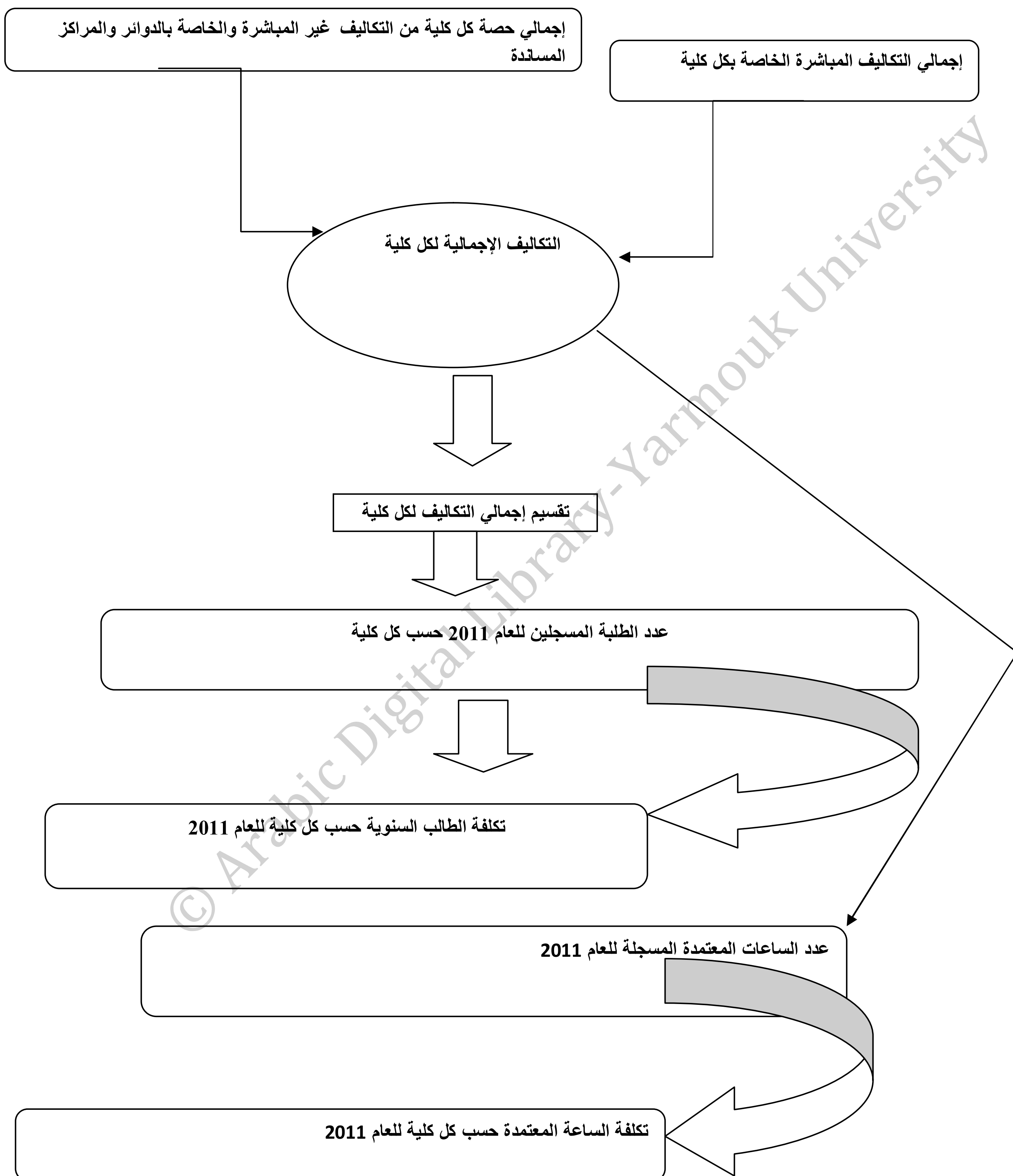
3- تم تحديد تكلفة الطالب السنوية لكل كلية على حدا وذلك بقسمة قيمة التكاليف الإجمالية لكل كلية على عدد الطلبة المسجلين في كل كلية، وبلغت أعلى تكلفة لدى كلية العلوم بقيمة(2524)ديناراً وكانت اقل تكلفة لدى كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية حيث بلغت (817)ديناراً .

4- إن النتائج الواردة في الجدول السابق تثبت بشكل كبير مدى ملاءمة ودقة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة من أجل وضع الخطط المستقبلية لتحديد إيرادات الجامعة المستقبلية.

5- إن تحديد قيمة ما تحتاجه من موارد يسهم بشكل كبير في توظيف الدور الرقابي المستهلكات المستنفدة من كل كلية بما يتواءم مع طبيعة الأنشطة الخاصة بكل كلية.

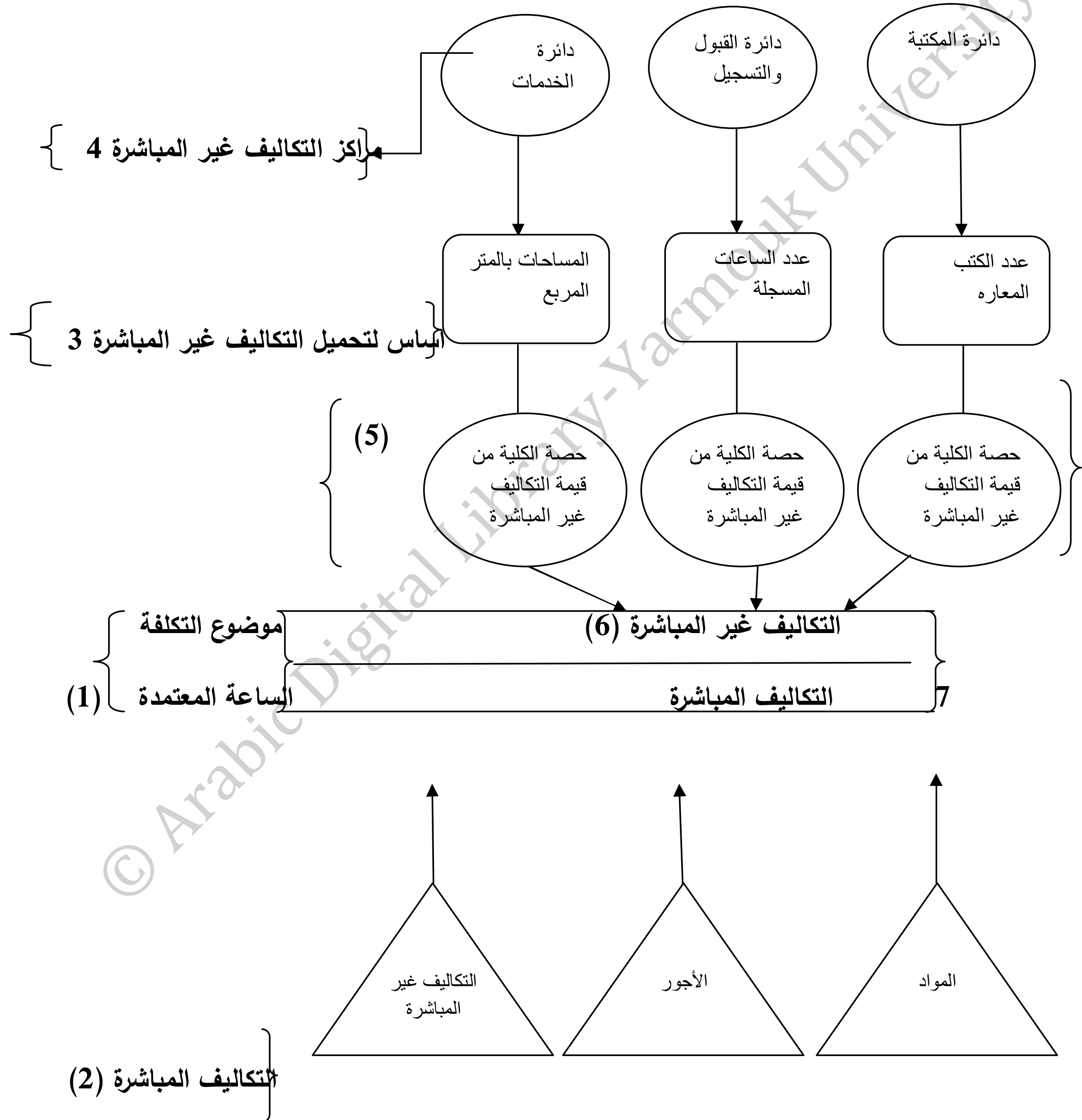
6-إن تكلفة الساعة التي تم تحديدها من خلال تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة لكل كلية يساعد بشكل جوهري في اتخاذ القرارات الخاصة بتحديد سعر الساعة المعتمدة لكل كلية. **ويظهر الشكل رقم (6) التالي طريقة تحديد تكلفة الطالب السنوية وتحديد تكلفة الساعة المعتمدة المسجلة:**

**طريقة تحديد تكلفة الطالب السنوية وتحديد تكلفة الساعة المعتمدة المسجلة**




**الشكل رقم (6)** **(الشكل من إعداد الباحث)**

ويلخص الشكل رقم (7) خطوات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة




**الشكل رقم (7) خطوات تطبيق نظام التكاليف المبني على الانشطة**

### 6-3-4 مقارنة نتائج تطبيق النظام التقليدي ونظام التكاليف المبني على الأنشطة الخاصة بتحديد سعر الساعة المعتمدة وتكلفة الطالب السنوية

إن التباين في النتائج التي تم التوصل اليها والمتعلقة بتحديد تكلفة الساعة المعتمدة وتحديد تكلفة الطالب السنوية لكل كلية من كليات الجامعة، تظهر أهمية تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة لتحديد تكلفة الساعة وتكلفة الطالب بشكل دقيق .

ويظهر الجدول رقم (17) مقارنة بين تكلفة الساعة على أساس تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة وتطبيق النظام التقليدي، على أساس عدد الطلبة في كل كلية للعام 2011.

**الجدول رقم (17)**

**تكلفة الساعة على أساس تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة وتطبيق النظام التقليدي على أساس عدد الطلبة في كل كلية للعام 2011.**

| الكلية | تكلفة الساعة المعتمدة على الأساس التقليدي | تكلفة الساعة المعتمدة على أساس (ABC) | الفروقات | الناتج |
|---|---|---|---|---|
| الاقتصاد والعلوم الإدارية | 33 | 26 | 7 | OVERCOSTED |
| العلوم | 58 | 76 | (18) | UNDERCOSTED |
| الشريعة | 39 | 36 | 3 | OVERCOSTED |
| الآداب | 43 | 43 | 0 | ------------------------------- |
| التربية | 45 | 43 | 2 | OVERCOSTED |
| القانون | 43 | 39 | 4 | OVERCOSTED |
| تكنولوجيا المعلومات | 42 | 39 | 3 | OVERCOSTED |
| الحجاوي للهندسة التكنولوجية | 39 | 35 | 4 | OVERCOSTED |
| التربية الرياضية | 41 | 47 | (6) | UNDERCOSTED |
| الفنون الجميلة | 38 | 48 | (10) | UNDERCOSTED |
| الإعلام | 43 | 46 | (3) | UNDERCOSTED |
| الآثار والأنثروبولوجيا | 51 | 61 | (10) | UNDERCOSTED |

من خلال الجدول أعلاه يلاحظ الباحث أن تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) لحساب تكلفة الساعة المعتمدة حسب كل كلية قد تم ويمكن ملاحظة ما يلي:

1- وجود فروقات في تكلفة الساعة المعتمدة بين تطبيق النظام التقليدي وتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة وبشكل واضح، حيث وجدت بعضها مخفضاً والبعض الآخر مضخماً باستثناء تكلفة الساعة المعتمدة الخاصة بكلية الآداب.

2- إن تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) كان له أثر كبير في حساب تكلفة الساعة المعتمدة حسب كل كلية بهدف تحديد سعر الساعة حسب كل كلية.

3- إن تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) يحدد مستهلكات كل كلية من الموارد مما يؤدي إلى تفعيل الدور الرقابي على استنفاد الموارد المتاحة لمواجهة أنشطة الطلبة في الكليات.

4-إن كلية الاقتصاد تتحمل نفقات إضافية غير معزز ة بأنشطة من الكلية، ذلك يؤدي إلى تضخيم تكلفة الساعة المعتمدة بواقع (7) دنانير إذا ما تم تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)، مما يؤثر على دقة تحديد تكلفة الساعة المعتمدة .

5- يظهر الجدول أعلاه تكلفة الساعة المعتمدة والخاصة بكلية العلوم مخفضة بواقع(22)ديناراً عما إذا تم استخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة، حيث يؤدي إلى الوصول إلى التكلفة غير الحقيقية للساعة.

6- من خلال استخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة لتحميل التكاليف غير المباشرة يلاحظ من الجدول أعلاه مدى أهمية ذلك في تخطيط الإيرادات المستقبلية بشكل سليم، وذلك يساعد في إعداد الموازنة الخاصة بكل كلية والموازنة العامة بالجامعة ككل بشكل سليم.

7- إن تحديد تكلفة الساعة على أساس نظام التكاليف المبني على الأنشطة يوفر المعلومات الدقيقة التي يكون لها دور كبير في اتخاذ القرارات الخاصة بتحديد سعر الخدمات التعليمية(الساعة المعتمدة).

8- إن ارتفاع تكلفة الساعة الظاهر في كلية العلوم وكلية الآثار يعزى إلى العدد الكبير من العاملين على المستويين الأكاديمي والإداري والفني، مما ينتج عنه زيادة في التكاليف المباشرة المحملة لتلكما الكليتين والتي لا يمكن تجنبها.

1. **التكاليف المضخمة:** هي التكاليف التي تحملت أكثر مما يجب إذا ما تم تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) أي أنها تكاليف غير متعلقة بأنشطة خاصة بها **OVERCOSTED**
2. **التكاليف المخفضة:** هي التكاليف التي تحملت أقل مما يجب إذا ما تم تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC. أي أنها لم تتحمل كافة التكاليف الخاصة بالأنشطة المتعلقة بها**UNDERCOSTED**

إن عملية اتخاذ القرارات التي تخص تحديد سعر الساعة المعتمدة تحتاج إلى معلومات دقيقة يتم الاستناد إليها لوضع السعر المناسب، الذي يضمن عدم وجود فروقات عالية بين التكلفة والسعر المحدد ويتجنب اتخاذ القرارات غير المدروسة.

ويظهر الجدول (18) مقارنة التكلفة الفعلية والسعر الفعلي للساعة المعتمدة لكل كلية حسب تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC).

## الجدول رقم (18)

**مقارنة التكلفة الفعلية والسعر الفعلي للساعة المعتمدة لكل كلية حسب تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة(ABC).**

| الرقم | الكلية | التكلفة على أساس (ABC) | سعر الساعة للبرنامج العادي | الوفر(العجز) للبرنامج العادي | سعر الساعة للبرنامج الموازي | الوفر(العجز) للبرنامج الموازي |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | الاقتصاد والعلوم الادارية | 26 | 16 | (10) | 50 | 24 |
| 2 | العلوم | 76 | 24 | (52) | 55 | (21) |
| 3 | الشريعة | 36 | 16 | (20) | 40 | 4 |
| 4 | الآداب | 43 | 16 | (27) | 37.5 | (6) |
| 5 | التربية | 43 | 16 | (27) | 45 | 2 |
| 6 | القانون | 39 | 16 | (23) | 50 | 11 |
| 7 | تكنولوجيا المعلومات | 39 | 45 | 6 | 70 | 31 |
| 8 | الحجاوي /الهندسة التكنولوجيه | 35 | 29 | (6) | 75 | 40 |
| 9 | التربية الرياضية | 47 | 16 | (31) | 50 | 3 |
| 10 | الفنون الجميلة | 48 | 45 | (3) | 75 | 27 |
| 11 | الإعلام | 46 | 35 | (11) | 62 | 16 |
| 12 | الآثار والأنثروبولوجيا | 61 | 16 | (45) | 50 | (11) |

من خلال الجدول أعلاه يلاحظ الباحث ما يلي:

- تكلفة الساعة المحتسبة على أساس نظام التكاليف المبني على الأنشطة تفوق بشكل كبير الإيرادات على مستوى البرنامج العادي.

- إن سعر الساعة الخاصة بكلية تكنولوجيا المعلومات هو الوحيد الذي يفوق التكلفة بشكل بسيط.
- إن كلية العلوم تحقق اكبر عجز حيث تزيد التكلفة على الإيراد بواقع ( 52)ديناراً للساعة المسجلة المعتمدة على مستوى البرنامج العادي.
- إن اقل عجز متحقق من خلال كلية الفنون بواقع (3) دنانير للساعة المسجلة المعتمدة على مستوى البرنامج العادي.
- من خلال تطبيق البرنامج الموازي، مازالت كلية العلوم تحقق أعلى مستوى من العجز، حيث بلغ (21)ديناراً وهذا يدل على أنه يتم تحديد السعر للساعة المعتمدة بشكل غير منهجي.
- إن كليات الآثار والآداب والعلوم تحقق عجزاً على مستوى البرنامج الموازي، حيث لابد من إعادة النظر بأسعار الساعات والطريقة المستخدمة في تحديد سعر الساعة المعتمدة.
- يوجد فروقات كبيرة بين أسعار الساعات وتكاليفها على مستوى جميع الكليات.
- إن كلية الحجاوي تحقق أعلى وفر على مستوى البرنامج الموازي بواقع (40)ديناراً للساعة المعتمدة والمسجلة.

ان تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) يسهم بشكل كبير في التمييز بين التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة الخاصة بالجامعة، وتحميل التكاليف غير المباشرة بشكل دقيق حيث تبين أن التكاليف غير المباشرة تمثل نسبة عالية من إجمالي التكاليف الكلية.

ويظهر الجدول رقم (19) عملية إجراء المقارنة بين نصيب كل كلية من التكاليف المباشرة من خلال تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة وتطبيق النظام التقليدي في تحميل التكاليف للعام 2011.

**الجدول رقم (19)**

**المقارنة بين نصيب كل كلية من التكاليف المباشرة من خلال تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة وتطبيق النظام التقليدي في تحميل التكاليف للعام 2011.**

| الكلية | النظام التقليدي | نظام التكاليف المبني على الأنشطة | الفرق |
|---|---|---|---|
| الاقتصاد والعلوم الإدارية | 5.29 | 6.55 | 1.26 |
| العلوم | 30.84 | 38.68 | 7.85 |
| الشريعة والدراسات الاسلامية | 12.56 | 14.37 | 1.81 |
| الآداب | 15.15 | 19.44 | 4.29 |
| التربية | 13.62 | 16.72 | 3.09 |
| القانون | 14.93 | 18.26 | 3.33 |
| تكنولوجيا المعلومات | 10.64 | 13.69 | 3.05 |
| الحجاوي للهندية التكنولوجية | 11.57 | 12.76 | 1.19 |
| التربية الرياضية | 16.15 | 21.46 | 5.31 |
| الفنون الجميلة | 14.86 | 18.74 | 3.88 |
| الإعلام | 13.31 | 17.43 | 4.12 |
| الآثاروالأنثروبولوجيا | 24.14 | 30.89 | 6.75 |

من خلال الجدول رقم (19) نجد أن التكاليف المباشرة من خلال تطبيق نظام التكاليف التقليدي وتطبيق نظام التكاليف المبني على الانشطة مختلفة، حيث تظهر أكبر الفروق لدى كلية العلوم في حين كانت أقل الفروق لدى كلية الحجاوي للهندسة التكنولوجية.

ويظهر الجدول رقم (20) المقارنة بين نصيب كل كلية من التكاليف غير المباشرة من خلال تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة وتطبيق النظام التقليدي في تحميل التكاليف للعام 2011.

## الجدول رقم (20)

**المقارنة بين نصيب كل كلية من التكاليف غير المباشرة من خلال تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة وتطبيق النظام التقليدي في تحميل التكاليف للعام 2011.**

| الكلية | النظام التقليدي | نظام التكاليف المبني على الأنشطة | الفرق |
|---|---|---|---|
| الاقتصادوالعلوم الإدارية | 27.37 | 19.08 | -8.29 |
| العلوم | 27.62 | 37.56 | 9.94 |
| الشريعة | 26.36 | 21.67 | -4.70 |
| الآداب | 27.85 | 23.99 | -3.86 |
| التربية | 31.42 | 26.02 | -5.41 |
| القانون | 28.22 | 21.06 | -7.15 |
| تكنولوجيا المعلومات | 31.26 | 25.72 | -5.53 |
| الحجاوي للهندسة التكنولوجية | 27.30 | 22.48 | -4.83 |
| التربية الرياضية | 25.09 | 25.76 | 0.67 |
| الفنون الجميلة | 23.13 | 29.34 | 6.21 |
| الإعلام | 29.60 | 28.22 | -1.38 |
| الآثار والانثروبولوجيا | 27.25 | 30.38 | 3.12 |

من خلال عرض الجداول ذوات الأرقام ( 19+20) المبينة أعلاه يلاحظ الباحث ما يلي:

- إن التكاليف غير المباشرة تمثل جزءاً كبيراً من إجمالي التكاليف الكلية بنسبة 67% من خلال تطبيق النظام التقليدي، في حين إن النسبة تنخفض إلى 59% من خلال تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة.
- إن التكاليف المباشرة تمثل جزءاً من إجمالي التكاليف الكلية بنسبة 33% من خلال تطبيق النظام التقليدي في حين أن النسبة ترتفع إلى 41% من خلال تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة.
- بدا واضحا أن التكاليف غيرالمباشرة تلعب دورا كبيرا في تحديد تكلفة الساعة المعتمدة لكل كلية والتي يعتمد عليها في الكثير من القرارات الخاصة بتحديد أسعار الخدمات التعليمية، وتسهم بشكل كبير في تطوير الدور الرقابي على الأنشطة التي تستنفد الموارد، والذي من شأنه إن يسهم في التخطيط لإيرادات الجامعة، وسينعكس ذلك على الناحية المالية والنوعية للجامعة من خلال تخفيض المديونيات الخاصة في الجامعة.

**4-4 مبررات وحاجة الجامعات لاستخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة**

فيما يلي يقدم الباحث أبرز المبررات التي تبين الحاجة الماسة للجامعات لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة، وفقاً للظروف التي تمر بها، ولما لتطبيق النظام مزايا هامة تؤثر على الجامعات بشكل إيجابي أهمها:

1- إن تحديد أسعار الخدمات التعليمية بطرق علمية ومنهجية يعتبر عاملاً رئيساً في توفر الأمان للمستثمرين في قطاع الخدمات التعليمية،التي أصبحت تلقى رواجاً كبيراً بسبب حاجة السوق إلى الخريجين المؤهلين.

2- إن الهدف الأساسي من تحديد كلفة التعليم ليس من أجل إيجاد الهامش لتحقيق الربح، بل الغاية هي تغطية جزء مناسب من التكاليف من أجل تفادي اللجوء إلى الاستدانة من البنوك، الأمر الذي يثقل على كاهل الجامعات التي باتت مواردها المالية محدودة.

3- إن تكلفة العملية التعليمية تزداد بسرعة أكبر من تكلفة البضائع والخدمات الأخرى.

4- إن الجامعات تسعى بشكل دائم إلى بناء أنظمة محاسبية تشمل آلاف الحسابات، إلا أن الإدارة تفتقر إلى أغلب المعلومات الضرورية لتكلفة تلك الأنظمة.

مما سبق يتبين مدى الحاجة الملحة لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة، على الجامعات كنظام يعمل على التحميل الدقيق للتكاليف غير المباشرة على الخدمات التعليمية المقدمة، بما يوفره من معلومات دقيقة تمكن من إجراء عملية التخطيط والتنبؤ والرقابة وتقييم الأداء، إضافة إلى اتخاذ القرارات المختلفة بشكل فاعل، وعلى أساس معلومات تكاليف سليمة يمكن الاستناد إليها من قبل الأطراف المعنية وفي مختلف المستويات.

### 5-4 اختبار الفرضيات:-

إن الفروقات الناتجة عن تحميل التكاليف وتكلفة الساعة المعتمدة وتكلفة الطالب السنوية التي تم الوصول إليها من خلال تطبيق نظام التكاليف التقليدي، وكذلك تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)، يعكس فروقات جوهرية لها أثر كبير ومؤشرات هامة تساعد على قبول أو رفض فرضيات الدراسة:

**1- فيما يتعلق بالفرضية الأولى الخاصة بهذه الدراسة والتي تنص:"لا يساهم تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC ) في تحديد سعر الساعة المعتمدة".**

من خلال تحليل النتائج تم رفض الفرضية، حيث أظهرت الدراسة كما في الجداول ذوات الأرقام (14+15+16) أنه قد تم تحديد تكلفة الساعة المعتمدة من خلال استخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)، وعلى أساس استخدام نظام التكاليف التقليدي(عدد الطلبة) حسب كل كلية وتم إيجاد قيمة الفروق بينهما، ووجد أن تكلفة الساعة المعتمدة قد كانت مضخمة وبعضها الآخر مخفضة، وفي ضوء تلك الأرقام نجد الأثر الجوهري لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطةو الذي من خلاله يتم تحديد سعر الساعة المعتمدة للخدمات التعليمية المقدمة من كل كلية من كليات الجامعة، حيث بلغت تكلفة الساعة المعتمدة في كلية الاقتصاد حسب نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) مبلغ (26)ديناراً وفي حين أن سعر الساعة المعتمدة على أساس البرنامج العادي بلغ (16) دينار وأما السعر على أساس البرنامج الموازي بلغ (50)ديناراً ، واضافة إلى ذلك بلغت تكلفة الطالب السنوية بلغ (817)ديناراً ، ومن ناحية أخرى بلغت تكلفة الساعة المعتمدة في كلية الاقتصاد حسب النظام التقليدي مبلغ (33) دينار وكان متوسط تكلفة الطالب السنوية مبلغ (1042)ديناراً للعام 2011. وهذا يثبت أهمية ودقة المعلومات التي يتم الحصول عليها جراء تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة والتي تسهم بشكل كبير في تحديد سعر الساعة المعتمدة.

**2- الفرضية الثانية والتي تنص على:"لا يساهم تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في مجال التخطيط في جامعة اليرموك".**

تم رفض الفرضية أعلاه وذلك من خلال النتائج التي ظهرت في الجداول ذوات الأرقام (13+17+18)و الذي من خلاله يتم تحديد الإيرادات المستقبلية على مستوى كل كلية، حيث يتم تحديد عدد الساعات المتوقع تسجيلها من قبل طلبة كل كلية على مستوى البرنامج العادي وعلى مستوى البرنامج الموازي لجميع طلبة الجامعة ككل، حيث بلغ عدد الساعات المسجلة من قبل طلبة كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية (219034) ساعة في حين أن الساعات المسجلة من قبل طلبة كلية القانون بلغ(33552) ساعة، والذي بدوره يسهم في تحديد مبلغ العجز الصافي في موازنة الجامعة، ومن خلال استخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة يتم وضع الخطط المستقبلية الخاصة بالجامعة حيث يمكن توفير الأموال اللازمة لتنفيذ الخطط المستقبلية من الإيرادات الذاتية للجامعة لاسيما أن المخصصات الحكومية قد بدأت تنخفض مع ازدياد أعداد الجامعات الرسمية في المملكة الأردنية الهاشمية، وذلك يسهم في عدم تحميل الجامعة مبلغ (1069707) دينار كفوائد دفعت من الجامعة مقابل الحصول على تمويل خارجي لتغطية نفقات الجامعة للعام 2011.

**3- الفرضية الثالثة والتي تنص على:"لا يساهم تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في تحسين دور الرقابة في جامعة اليرموك".**

تهفض الفرضية أعلاه حيث بدا واضحاً أهمية تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في تحديد الموارد اللازمة لتغطية الأنشطة الناتجة عن الطلبة(المنتجات) حسب كل كلية، وذلك من خلال الجداول ذوات الأرقام ( 9+10+11) حيث تم تحديد قيمة التكاليف المباشرة و التكاليف غير المباشرة حسب كل كلية، وذلك حسب الأنشطة الخاصة بها، وتم تحديد محركات التكاليف الواقعية

والتي من خلالها تم تحميل التكاليف غير المباشرة، وهذا سيؤدي إلى إعداد الموازنات الفرعية الخاصة بالكلياتو التي تستند عليها الموازنة العامة للجامعة بشكل منهجي يعتمد على تحديد الأنشطة التي تتولد من الطلبة( المنتجات) والتي تعمل على استنفاد الموارد، وهنا يأتي الدور الرقابي من خلال ربط التكاليف بالأنشطة الصادرة عن الكليات.

**4- الفرضية الرابعة والتي نتص على:"لا يساهم تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في عملية ترشيد القرارات في جامعة اليرموك".**

هنا تم رفض الفرضية حيث اتضح من خلال النتائج الواردة في الجداول ذوات الارقام (14+16) أن أسعار الساعات المعتمدة لجميع الكليات تشير إلى أنها لا تغطي التكاليف التي تم الوصول إليها في الجداول ذوات الأرقام(17+18+19) من خلال تطبيق نظام التكاليف المبنية على الأنشطة (ABC)، حيث أن بعض الكليات قد كانت غارقة بالتكاليف غير المنطقية ومضخمة بشكل كبير ككلية الاقتصاد حيث بلغ سعر الساعة المعتمدة (16)ديناراً على مستوى البرنامج العادي ومبلغ (50) دينار للبرنامج الموازي، ومن ناحية أخرى كانت التكلفة حسب تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة مبلغ (26) دينار وقد بلغت قيمة الزيادة في تحميل التكاليف عما إذا تم تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة مبلغ (7) دنانير للساعة المعتمدة المسجلة، وعلى النقيض تماما إن بعض الكليات لم تحمل التكاليف بشكل واقعي حيث كانت مخفضة على الرغم من وجود الأنشطة الكافية لتحميل جزء من التكاليف غير المباشرة، ومن أهم الأمثلة على ذلك التكاليف الخاصة بالساعة المعتمدة لكلية العلوم حيث ظهرت تكلفة الساعة بمبلغ (76)ديناراً وقد بلغ سعر الساعة على مستوى البرنامج العادي (24)ديناراً كما وقد ظهرت

مخفضة بواقع (18)ديناراً للساعة المعتمدة المسجلة على مستوى تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة.

**5- الفرضية الخامسة والتي تنص على: أنه لا يوجد أية معوقات تحول دون تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في جامعة اليرموك".**

تم قبول الفرضية حيث إنه تم تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة على الجامعة وتم تحديد التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة وتم تحميل التكاليف على أساس النظام التقليدي وعلى أساس نظام التكاليف المبني على الأنشطة، وتم إيجاد الفروقات الناتجة عن تطبيق النظامين مع العلم بأنه لا يوجد نظام مطبق لحساب التكاليف الخاصة بكل كلية في الجامعة، ذلك يؤدي إلى وجود الفروقات بين التكاليف والإيرادات الخاصة بالجامعة، إن أهم المعوقات التي واجهت الباحث هي أن الجامعة تستخدم نظاماً محوسباً بلغة برمجة قديمة في بعض الدوائر وبعض أقسام الدائرة المالية في جامعة اليرموك، مما أثر على إيجاد مبرر لتحميل بعض الكليات لبعض التكاليف غير المباشرة، وهنا تجدر الإشارة إلى أن مركز الحاسب والمعلومات ومع بداية العام 2014 سيتم الانتقال من تطبيق النظام المحوسب القديم إلى تطبيق نظام (الاوراكل)، وهذا دليل على دعم الإدارة العليا للجامعة للنهوض بها على جميع المستويات، و سيتم الوصول إلى معلومات أكثر دقه وملائمة وبشكل سهل وسريع ومبسط، حيث إنه ومن خلال النظام المحوسب السابق المطبق تم الوصول إلى بعض محركات التكاليف الحقيقية.

## الفصل الخامس: النتائجو الاستنتاجات والتوصيات:-

### 5-1 النتائج

### 5-2 الاستنتاجات

### 5-3 توصيات الدراسة

## الفصل الخامس: النتائجو الاستنتاجات والتوصيات

**تمهيد:-**

في هذا الجز ء من الدراسة سيعرض الباحث أهم النتائج و الاستنتاجات والتوصيات التي تم التوصل إليها من خلال الأثر الناتج عن تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة(ABC) من خلال دراسة حالة جامعة اليرموك للعام 2011. وفي ظل البيانات المالية والإدارية في الحسابات الختامية والتقرير السنوي للعام 2011 حيث تم التوصل إلى ما يلي:

### 5-1 النتائج

تالياً ملخص لأهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

1- من خلال تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة على جامعة اليرموك تم التوصل إلى التكاليف الواقعية، حيث تم تحديد محركات التكاليف وأسس لتحميل التكاليف غير المباشرة والمتعلقة بـ27 دائرة ومركز في الجامعة كلاً على حدةو القائمة على العلاقة السببية بين النشاط الصادر عن الكليات واستنفاد الموارد المتاحة في الجامعة.

2- من خلال تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة وجدإن هناك فروقات كبيرة جداً بين أسعار الساعات المعتمدة( الخدمات التعليمية) والتكاليف التي تم التوصل إليها، مما يؤدي إلى تراكم العجز في الموازنة العامة للجامعة حيث إن الإيرادات لا تغطي التكاليف الفعلية المدفوعة من الجامعة.

3- يوجد فروقات في حساب تكلفة الساعة المعتمدة على أساس تطبيق نظام التكاليف التقليدي أو تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC).

4- إن نسبة التكاليف غير المباشرة تمثل أكثر من 67% من إجمالي التكاليف الكلية مما يزيد من أهمية تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة لتحميل تلك التكاليف.

5- ان كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية تضم العدد الأكبر من الطلبة، حيث إنه وفي معظم جداول تحميل التكاليف غير المباشرة التي تبين الفروقات في تحميل التكاليف كانت مضخمة أكبر مما يجب أن يكون عليه إذا ما تم تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في حين أن كلية العلوم قد كانت تحتضن أكبر عدد من العاملين مما أدى إلى زيادة التكاليف المباشرة مقارنة مع الإيرادات البسيطة التي تحققها الجامعة.

6-إن بعض الكليات تحقق وفراً جيداً ، في حين إن بعضها الآخر يحقق عجزاً وذلك يزيد من النزيف المستمر لمواردالجامعة و هي غير مغطاة بإيرادات، مما يؤدي إلى زيادة المديونية بشكل مستمر.

7- إن المعيار المالي هو الفيصل في تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة، حيث إن ذلك سيؤثر على التخطيط للإيرادات ورقابة الموارد المتاحة واتخاذ القرارات الرشيدة.

8- ظهرت تكلفة الساعة المعتمدة لجميع الكليات على مستوى البرنامج العادي تفوق سعر الساعة المحدد، باستثناء كلية تكنولوجيا المعلومات حيث يوجد هامش بسيط.

9- إن أسعار الساعات المحددة لبعض الكليات على مستوى البرنامج الموازي لا تغطي التكلفة الحقيقة للساعة المعتمدة والمحتسبة على أساس تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في حين أن أسعار الساعات المعتمدة لبعض الكليات تقارب التكلفة وبعضها يفوق التكلفة بنسبة قليلة.

**5-2 الاستنتاجات**

فيما يلي ملخص لأهم الاستنتاجات التي تم التوصل إليهابناء ً على النتائج الخاصة بالدراسة:

1- إن تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) يوفر المعلومات الدقيقة والملائمة و الخاصة بالتكاليف التي يمكن من خلالها مساعدة إدارة الجامعة في تخطيط وتحديد الإيرادات المستقبلية.

2- إنثرأ تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة كان واضحـ ً ا من خلال تقديم المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات السليمة والمدروسة والمنهجية لتحديد سعر الساعة المعتمدة (الخدمات التعليمية)، لكل كلية من كليات الجامعة.

3- لا يوجد لدى الجامعة نظام معتمد أو طريقة منهجية واضحة لتحديد أسعار الساعات المعتمدة( الخدمات التعليمية) حيث يوجد تقلبات كبيرة في أسعار الساعات مقارنةً مع التكلفة التي تم التوصل إليها.

4- إن تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة يؤدي إلى تفعيل الدور الرقابي على استنفاد الموارد من خلال التعرف على محركات التكاليف الفعلية، وذلك من خلال تحديد علاقة الموارد المستنفدة بالأنشطة التي أدت إلى ذلك.

5- إن اتخاذ القرارات المتعلقة بتحديد أسعار الساعات المعتمدة من خلال استخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة يعود بالنفع على الجامعة، بتحقيق الوفر اللازم لعمل التحديثات المستقبلية ويخفض من المديونية الخاصة بالجامعة، مما يجنبها تكاليف تدفع تحت مسمى (الربا) بدل الحصول على تمويل خارجي (مصرفي) أو داخلي من صناديق الجامعة.

**3-5 توصيات الدراسة**

وبعد عرض أهم النتائج والاستنتاجات يقدم الباحث التوصيات التالية:

1- أهمية نشر المعرفة التي تتعلق بمفهوم نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)، وعرض مزايا ومتطلبات تطبيق هذا النظام لجميع المستويات في الجامعة.

2- ضرورة مشاركة الأكاديميين والمديرين أصحاب الخبرات في الدوائر والمراكز المساندة في الجامعة في عملية اتخاذ القرارات الخاصة بتحديد سعر الساعة المعتمدة، حيث إنهم يمتلكون المعلومات الخاصة بالأنشطة الصادرة عن طلبة الكليات وتكلفة وكمية الموارد اللازمة لمواجهة تلك الأنشطة، وذلك يؤدي إلىتحسين نوعية القرارات المتخذة بخصوص تحديد أسعار الساعات المعتمدة والخاصة بكل كلية من الكليات.

3- ضرورة تركيب أجهزة في كل كلية من كليات لمعرفة كمية الكهرباء والماء المستهلكة من قبل كل كليه، حيث سيسهم هذا في الوصول إلى أساس أكثر دقة وملاءمة لتحميل التكاليف غير المباشرة الخاصة بدائرة الخدمات العامة في الجامعة.

4- ضرورة السعي لإيجاد أساس سليم لتحميلالتكاليف غير المباشرة و المتعلقة بدائرة المكتبة من خلال بيان محركات تكاليف سليمة إضافية وذلك من خلال تركيب جهاز يبين عدد الطلبة من كل كلية الذين دخلوا إلى المكتبة سواء قد قاموا باستعارة كتب أم لا.

5- السعي بشكل سريع إلى توفير الكوادر أو تدريب الكوادر الموجودة في الجامعة لكي تشرف على تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة من خلال الاطلاع على تجربة الجامعات المحلية أو الدولية التي تطبق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC).

6- إجراء المزيد من الدراسات الخاصة بتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة على الجامعات، وتطبيق النظام على سنوات أخرى في جامعة اليرموك لبيان وتأكيد فعالية تطبيقه.

7- استغلال الكوادر البشرية والعلمية الموجودة في جامعة اليرموكو التي تسهم بشكل كبير في تذليل جميع المعوقات التي قد تهدد تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ولاسيما مركز الحاسب والمعلومات.

8- إعادة النظر ببعض أسعار الساعات المعتمدة لبعض الكليات لتكون متناسبة مع التكاليف المدفوعة الناتجة عن الموارد المستنفذة على مستوى البرنامج العادي والموازي والدراسات العليا في ظل الانخفاض المتزايد في الدعم الحكومي للجامعات الرسمية.

9- السعي لعمل دراسات تهتم بإظهار أثر تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية على حالة جامعة اليرموك وتحديد نقطة التعادل حسب كل كلية.

10 - يعتمد نجاح تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)على توثيق كافة التكاليف غير المباشرة، الخاصة بالدوائر والمراكز المساندة في جامعة اليرموك بشكل محوسب حسب الوحدات الإدارية وذلك بتحديد الموارد المستنفدة لتلبية الأنشطة التي تعزى إلى انشطة صادرة عن طلبة الكليات.

## المراجع العربية:


الجبالي، محمود. وزريقات، قاسم. وزريقات، عمر.(2008م). تطبيق أنظمة التكاليف على أساس الأنشطة(ABC) في الجامعات(حالة تطبيقية على إحدى الجامعات الأردنية). اربد للبحوث والدارسات، المجلد الحادي عشر، العدد الثاني، ص.ص:65-93.

الجعيدي، عمر.(2009م). معوقات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة(دراسة تطبيقية على قطاع صناعة المواد الغذائية في الجمهورية اليمنية)أبحاث اقتصادية وا إداريه، العدد السادس، ص.ص:123- 159.

الجمال، رشيد، وناصر، "نور الدين.(2005)م. إدارة التكلفة لإغراض القياس والتخطيط والرقابة. الدار الجامعية، الإسكندرية.

الحسيني، قاسم.(2006م). إمكانية تطبيق نظام تحميل التكاليف على أساس النشاط (ABC) في المستشفيات حالة تطبيقية. جرش للبحوث الدراسات المجلد الحادي عشر، العدد الأول، ص.ص:197-218.

الدبعي، مأمون.(2014م) . دراسة كلفة الطالب في الجامعة الأردنية.

الرومي،عبد العزيز.(2012م). اثر استخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة(ABC) في تحسين أساليب قياس التكاليف غير المباشرة في الجمعيات التعاونية في دولة الكويت. رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، عمان ، الأردن.

السيدية، محمد. والمرعي، منى.(2006م). تحميل التكاليف المبني على الأنشطة أسلوب جديد للقياس مقارنة بالأنظمة التقليدية، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد الثاني، العدد الثالث، ص.ص110-129.

الشعراني، علا.( 2010م).أهمية تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة على نشاط المرابحة في المصارف الإسلامية: دراسة تطبيقية. رسالة ماجستير، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2010.

العشماوي، محمد.(2011م). محاسبة التكاليف. دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان.

العمري، أحمد. وخوري، عبير.(2010م). نظام التكاليف على أساس النشاط في الفنادق الأردنية :دراسة حاله. مجلة كلية التجارة والاقتصاد العدد 34، ص.ص:

العناتي، رضوان.(2009م). مدى تطبيق شركات الكهرباء في الأردن لنظام التكاليف والإدارة المبني على الأنشطة.مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية، المجلد التاسع، العدد الأول، ص.ص87-100.

الفاعوري، رفعت. والخصاونه، حسان.( 2000م). تحليل تكلفة الطالب للمرحلة الجامعية الأولى في جامعتي اليرموك والأردنية خلال الفترة 1993-1998. مجلة المنارة، المجلد السادس، العدد الثاني، ص.ص:163-196.

جودة، عبد الحكيم.( 2010م). محاسبة التكاليف. مؤسسة تسنيم للنشر والتوزيع، عمان.

حسن، أحمد.( 2002م). أصول محاسبة التكاليف. مكتبة الشباب، القاهرة.

حلس، سالم.( 2007م). نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات. مجلة الجامعة الإسلامية، سلسلة الدراسات الإنسانية، المجلد الخامس عشر، العدد الأول، ص.ص:211-238.

خليل، لؤي.( 2003م). تطوير نظام في إحدى الشركات الأردنية المساهمة العامة من خلال تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة(ABC). رسالة ماجستير، جامعة اليرموك، اربد الأردن.

زعرب، حمدي. (2006م). مدى توفر مقومات انظمة تكاليف ملاءمة في الجامعات والكليات المتوسطة في قطاع غزة: دراسة ميدانية. المجلة العربية للإدارة، المجلد 26، العدد 1، ص ص:3-33.

شاهين، محمد.( 1997م). مشكلات تطبيق مدخل تحديد التكاليف على أساس الأنشطة وأثره على اتخاذ القرارات: دراسة تطبيقية. رسالة ماجستير، جامعة عين شمس، مصر.

عبدالله، خالد. وعبد الغني، عامر.( 2007م). نظام التكاليف المبني على الأنشطة في مؤسسات التعليم العالي: دراسة تطبيقية على جامعة مؤتة. المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية، المجلد العاشر، العدد الثاني ص.ص:211-240.

عبدالله، سليمان.( 2007م ).أنظمة التكاليف على أساس الأنشطة(ABC) في مؤسسات التعليم العالي الخاصة في الأردن:دراسة تطبيقية على إحدى الجامعات الأردنية الخاصة. المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية، المجلد السابع، العدد الأول، ص.ص:185-208.

عبداللطيف، ناصر، وشحاته، شحاته.(2003م). أنظمة قياس التكاليف. الدار الجامعية، الإسكندرية.

عدس، صلاح .( 2007م). إطار مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة(ABC)في الجامعات الفلسطينية (دراسة تطبيقية على الجامعة الإسلامية بقطاع عزة). رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.

عطية، هاشم. (2000م). محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية. الدار الجامعية، الإسكندرية.

التقرير السنوي لجامعة اليرموك للعام الجامعي 2011-2012م الصادر عن دائرة التنمية والتخطيط في جامعة اليرموك.

كراجه، "عبدالحليم"، والحنيطي، فيصل، وجبرين، نايف.( 1991م). محاسبة التكاليف.دار الأمل للنشر والتوزيع، اربد، الأردن.

كلبونه، احمد وسلامه، رأفت ونظمي، إيهاب.(2011م).الأصول المحاسبية والأسس العلمية في محاسبة التكاليف. دار وائل للنشر والتوزيع.

مبارك، "صلاح الدين"، ومرعي، عطية.(2008م).أنظمة التكاليف لإغراض قياس تكلفة الإنتاج والخدمات في بيئة الأعمال الحديثة. دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية.

مبارك، صلاح، وعثمان، الأميرة، ومحرم، زينات.( 2008م). محاسبة التكاليف المتقدمة للأغراض الإدارية. دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية.

الحسابات الختامية والخاصة بجامعة اليرموك للعام الجامعي 2011 م.

السجلات الخاصة بكليات ودوائر ومراكز الجامعة للعام 2011 م.

## المراجع الاجنبية


Abdullah, K., and Irshaidat, M. (2009). “Activity Based Costing (ABC) A Proposed Costing Model for Phosphate Industry Jordan Phosphate Mines Company as A Case Study”. Dirasat: Administrative Sciences, Vol. 36, No.1,pp.199-217.

Abu-Eker, M., Fakhri, E., ALSarayreh, M., Jaradat, F., Mohamad, M., and Al Amaideh, Z. (2012). “Availability of the Application Ingredients of Activity-Based Costing System in Jordanian Tourism Companies”. Journal of Management Research, Vol. 4, No. 2,pp.150-163.

Alnajjar, A., and Siam, W. (2011). “The Ability of Application ABC System on the Air Live Companies: the Cost of the Jordan Aviation Company”. European Journal of Economic, Finance and administrative Science, Vol. 2011.

Cooper, P, and Cook, R. (2000). "Developments: Activity-Based Costing in Universities—Five Years On." Public Money and Management, Vol. 20, No.2,pp.61-68.

CIMA- Chartered Institute of Management Accounting. (2008). “Activity Based Costing”. Topic series, Chartered Institute of Management Accounting.

Croper, R., and Kaplan, T. (1991). “The Design of Cost Management Systems”, Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall.

Hicks, D. (1992). “Activity Based Costing for Small and Mid-Sized Businesses”, New York: John Wiley and Sons.

Horngren, C. Datar, S. and Rajan, M. (2012).“Cost Accounting: A Managerial Emphasis”, New Jersey: Prentice Hall.

Kaplan, Robert, S. and Atkinson, Anthony, A.(1998), Advanced Management Accounting, Prentice Hall.

Krishnan, A. (2006). “An Application of Activity Based Costing in Higher Learning Institution: A local Case Study”. Contemporary Management Research, Vol. 2, No.2, pp.76-90.

Reich, F., & Abraham, A. (2006). "Activity based costing and activity data collection: a case study in the Higher Education sector". Faculty of Commerce-Papers, 211.

**“ The Impact of Applying Activity Based Costing System (ABC) in Planning, Controlling and Decision Making: The Case of Yarmouk University”**

**Prepared by:**

**Nabil Mahammad Aljanaideh**

**(Supervisor: Prof. Dr. Mahmoud Qaqish)**



## Abstract

This study aimed to highlight the effect of using activity based costing (ABC) on planning, controlling and decision-making in Yarmouk University due to the impact of using such system on providing the university by accurate and relevant information to develop future plans and to find justified usage for the various sources in the university. Also, using such system will enable the university to determine the service’s price (Credit Hours) based on actual cost for each service and working toward creating a clear base to allocate indirect costs which are about 67% of total cost in 2011, where the activities consume recourses.

This study applied ABC on Yarmouk University for the financial year 2011, by comparing the traditional and ABC cost systems to calculate the cost of credit hour and student yearly cost for each faculty.

The results showed that the current financial system in the university could be used to apply ABC which would result in better information for decision-makers, whereas the current study found significant differences between two systems regarding to determine the cost of credit hour for each faculty. Additionally, there are significant differences between the costs and revenues for the regular system, while the parallel system generate small margin. The results also showed the most faculties

generating revenues and consuming resources. This study recommended developing some programs and training for the human resources to enable them understand and apply ABC to achieve the real costs for credit hours which would help in resource planning and then best pricing for each service (Credit Hour).

**Keywords: Costs, ABC, Yarmouk University, Credit Hours**.